



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05.05.2022

Αριθμός απόφασης: 1577

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 07.01.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην Κέρκυρα,, κατά

- Της υπ' αριθ. /21.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας
- Της υπ' αριθ. /21.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

- Της υπ' αριθ. /21.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και
- Της υπ' αριθ. /21.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07.01.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» , με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. /21.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.026,76 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ. /21.12.2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 295,20 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ. /21.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.179,80 ευρώ, πλέον προστίμου το άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 589,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.769,70 ευρώ.
- Με την υπ' αριθ. /21.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.071,63 ευρώ, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 107,16 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.178,79 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 21.12.2021 εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Μερικού Ελέγχου άρθρων 23,28,62 και 66 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ετερόρρυθμη εταιρεία, η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01.01.2015 έως 31.12.2015), τηρούσε απλογραφικά βιβλία, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 04.04.2013, με αντικείμενο εργασιών «.....» και με έδρα στην Κέρκυρα,

Συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. /12.05.2021 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για τον έλεγχο συναλλαγών που είχε η προσφεύγουσα με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η με αριθμό /15.06.2021 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εφαρμογής των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015, για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013, το με αριθμό /30.11.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά την 01.12.2021. Σύμφωνα με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα έλαβε από πρόθεση δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία εξόδων καθαρής αξίας 5.140,86 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.182,40 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά. Επιπλέον, εκδόθηκαν ο με αριθ. /2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ο με αριθ. /2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. έτους 2015, ο με αριθ. /2021 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου αρ.55 ν. 4174/2013 και ο με αριθ. /2021 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου αρ.7 ν.4337/2015. Η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ. πρωτ. /20.12.2021 έγγραφό της, απάντησε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων, αναφερόμενη στον τρόπο οργάνωσής της και το είδος των ασκούμενων δραστηριοτήτων της, όπως η εκτέλεση έργων χωματουργικής φύσεως, έργα οδόστρωσης και άλλα παρόμοια έργα, καταλήγοντας στο ότι ουδέποτε επήλθε εικονική συναλλαγή. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έκρινε μόνο τις συγκεκριμένες συναλλαγές που η προσφεύγουσα είχε με την επιχείρηση «.....», η οποία κρίθηκε από φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, ότι ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και ως εκ τούτου δεν θα μπορούσε να εμπορεύεται ή ακόμα και να παρέχει υπηρεσίες.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στα κάτωθι πορίσματα:

A. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή η προσφεύγουσα από πρόθεση έλαβε δώδεκα (12) εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 5.140,86 ευρώ, τα οποία καταχώρισε και συμπεριέλαβε στις δαπάνες με σκοπό να μειώσει τα φορολογητέα κέρδη στο φορολογικό έτος 2015, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές ως δαπάνες μη εκπιπόμενες.

B. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Με βάση τα ως άνω αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο συνεπεία της αναπροσαρμογής των φορολογητέων εισροών που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις και ειδικότερα:

ΧΡΗΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΞΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ-ΕΙΡΟΩΝ
2015	5.140,86	ΦΠΑ 1.182,42

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Φ.Δ.

Κατά την περίοδο 01.01.2015 έως 16.10.2015, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα από αυτήν φορολογικά-λογιστικά της βιβλία, έξι (6) εικονικά

τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 2.566,89 ευρώ κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ για τα οποία διενεργήθηκε έκπτωση του φόρου ύψους 590,38 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι για τη χρήση 2015, $590,38 \times 50\% = 295,20$ ευρώ, καθώς και πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015 ποσού ίσου με ποσοστό 40% επί της συνολικής καθαρής αξίας των τιμολογίων, ήτοι $2.566,89 \times 40\% = 1.026,76$ ευρώ.

Εν συνεχεία, συντάχθηκαν οι από 21.12.2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ελέγχου διατάξεων των άρθρων 23, 28, 62 και 66 Ν. 4174/2013 και μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 22.12.2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για το φορολογικό έτος 2015, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.
2. Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.
3. Ένσταση αναλογικότητας, καθώς η διοίκηση της επέβαλε ένα δυσανάλογο ποσό που την εξαντλεί οικονομικά υπό το πιεστικό πρίσμα της οικονομικής κρίσης και την αποκόβει από το να λάβει φορολογική ενημερότητα.

Επειδή, ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα

οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ'αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν

υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 1184/2010, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εκδόθηκε το με αριθμό /30.11.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά την 01.12.2021 και σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα έλαβε από πρόθεση δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία εξόδων καθαρής αξίας 5.140,86 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.182,40 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά. Με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ο με αριθ. /2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ο με αριθ. /2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. έτους 2015, ο με αριθ. /2021 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου αρ.55 ν. 4174/2013 και ο με αριθ. /2021 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου αρ.7 ν.4337/2015.

Επειδή, με το υπ' αριθ. /30.11.2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας έδωσε τη δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τις ανωτέρω πράξεις εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα, απάντησε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων, με το υπ' αριθ. πρωτ. /20.12.2021 έγγραφό της, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων.

Επειδή, στις από 21.12.2021 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

« Ο παρόν έλεγχος κρίνει μόνο τις συγκεκριμένες συναλλαγές που είχε με την επιχείρηση, η οποία επιχείρηση, κρίθηκε από φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, ότι ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και ως εκ τούτου δεν θα μπορούσε να εμπορεύεται ή ακόμα και να παρέχει υπηρεσίες.

Κατόπιν αυτού προβαίνει στις παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη:

Α) Το απλογραφικό βιβλίο εσόδων- εξόδων καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Β) Το αριθ. πρωτ. /12.05.2021 πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου σχετικό με διενέργεια εικονικών συναλλαγών που φέρεται να είχε η ελεγχόμενη επιχείρηση με την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.», δικής της αρμοδιότητας.

Γ) Το αριθ. πρωτ. /16.06.2020 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, με το οποίο μας ενημερώνει για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και συγκεκριμένα ότι οι συναλλαγές που εμφανίζει η «.....» με Α.Φ.Μ., κρίθηκαν εικονικές.

Δ) Την εκδοθείσα εντολή ελέγχου που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και η οποία κοινοποιήθηκε νομίμως.

Ε) Το αριθ. πρωτ. /17.11.2021 αίτημα παροχής πληροφοριών απευθυνόμενο στην ελεγχόμενη επιχείρηση, προκειμένου να μας παρέχει κάθε πληροφορία και αποδεικτικά στοιχεία, για τις επιχειρηματικές συναλλαγές που είχε με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και έδρα την κατά το έτος 2015 και συγκεκριμένα:

1. την αιτία και τους λόγους για τους οποίους προκλήθηκαν οι συναλλαγές με την εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση
2. τον τρόπο με τον οποίο έγινε η γνωριμία/ επαφή με την εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση (με αυτοπρόσωπη παρουσία στο χώρο της, εξ αποστάσεως μέσω internet ή ακόμη μετά από σύσταση τρίτου προσώπου κλπ)
3. τον τόπο αναχώρησης τυχόν διακινηθέντων αγαθών/ εμπορευμάτων/ υλικών από την προμηθεύτρια επιχείρηση (κεντρικό/ έδρα της εταιρείας, αποθηκευτικό της χώρο, από εγκαταστάσεις τρίτων κατόπιν εντολής της προμηθεύτριας κλπ)
4. τον τρόπο διακίνησης των αγαθών/ εμπορευμάτων/ υλικών (με μεταφορικά μέσα της προμηθεύτριας επιχείρησης, με δικά σας μεταφορικά μέσα, με μεταφορικά μέσα τρίτων και ακόμη σε κάθε περίπτωση ποιος είχε την ευθύνη μεταφοράς και ποια τα παραστατικά μεταφοράς, φορτωτικές/ τιμολόγια κλπ).
5. τον χώρο αποθήκευσης/ παραλαβής εκ μέρους σας των αγαθών/ εμπορευμάτων/ υλικών (σε δικό σας αποθηκευτικό χώρο/τόπο, απευθείας στα εργοτάξια κλπ)
6. για τα έργα που ενσωματώθηκαν τα προμηθευθέντα εμπορεύματα/ αγαθά / υλικά
7. τον τρόπο εξόφλησης (μετρητοίς/επί πιστώσει) των εν λόγω τιμολογίων για τις συναλλαγές αυτές (μέσω δικού σας τραπεζικού λογαριασμού/επιταγών με έμβασμα/κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας επιχείρησης ... με καταβολή μετρητών ... και αν με καταβολή μετρητών, να μας γνωρίσετε το πρόσωπο που καταβάλατε τα μετρητά)

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απάντησε στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

Κατόπιν των ανωτέρω στοιχείων προβήκαμε στις εξής ελεγκτικές επαληθεύσεις όσον αφορά την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., δικής μας αρμοδιότητας.

...

Διαπιστώνεται ότι :

- Τα μεταφορικά μέσα (ΦΙΧ) που φαίνεται ότι χρησιμοποιήθηκαν για τη μεταφορά των υλικών δεν ανήκουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση ούτε ακόμη στην φερόμενη προμηθεύτρια επιχείρηση. Τα εν λόγω αυτοκίνητα ανήκουν στον διαχειριστή και μέλος της ελεγχόμενης με Α.Φ.Μ.
- Ο τόπος φόρτωσης των υλικών δηλώνεται στα ΔΑΤ το λιμάνι της Κέρκυρας χωρίς να αποδεικνύεται ο τρόπος διακίνησης/μεταφοράς μέχρι το λιμάνι.
- Η διαφορά χρόνου έκδοσης/λήψης των παραστατικών είναι, είτε την ίδια ημερομηνία αυθημερόν, είτε σε διάστημα μία έως οκτώ ημέρες.
- Δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου παραστατικά εξόφλησης με ηλεκτρονικό μέσο (πιστωτικές κάρτες, χρεωστικές κάρτες, παγυαί, λοιπές ηλεκτρονικές υπηρεσίες πληρωμής, καταθέσεις σε λογαριασμούς τραπεζής, επιταγές).

Ακόμη διενεργήθηκε έλεγχος:

- Έλεγχος διασταύρωσης δεδομένων των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων του αρ. 14 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του αρ. 42 του ν. 4223/2013.Από τον έλεγχο διαπιστώσαμε ότι η ελεγχόμενη από εμάς επιχείρηση «.....» δήλωσε τις ως άνω αναφερόμενες συναλλαγές, ενώ η επιχείρηση «.....» δεν υπέβαλε ως είχε υποχρέωση συγκεντρωτική κατάσταση του αρ. 14 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015.
- Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (μηνιαία κατάσταση εσόδων – εξόδων) φορολογικού έτους 2015, που η ελεγχόμενη επιχείρηση έθεσε στη διάθεσή μας και διαπιστώσαμε ότι τα ανωτέρω παραστατικά εξόδων βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με α/α καταχώρησης /22.06.2016 και στις περιοδικές (τροποποιητικές) δηλώσεις Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου 2015 και 4^{ου} τριμήνου 2015 με αριθμούς καταχώρησης/17.12.2015 και/10.03.2016, αντίστοιχα.

Από τον έλεγχο των αρχείων της υπηρεσίας στο υποσύστημα ELENXIS προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες ή τα αγαθά που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια γιατί:

- Δεν διαθέτει προσωπικό, δεν έχει υποβάλει ποτέ δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών.
- Δεν διαθέτει φορτηγά αυτοκίνητα ή μηχανήματα έργου.
- Δεν έχει δηλώσει στο μητρώο δραστηριότητες εμπορίας ή παροχής υπηρεσιών που να συνάδουν με τις περιγραφές στα εν λόγω τιμολόγια.

Επιπλέον, δεν διαθέτει άλλες εγκαταστάσεις πέραν της δηλωθείσας έδρας επί της οδού , όπου σύμφωνα με τα Δελτία Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου (αρ.πρ. /3.12.18 και /24.6.20 της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου) ουδέποτε λειτούργησε στον εν λόγω χώρο η συγκεκριμένη επιχείρηση (αρ.πρ. /03.12.2012 έγγραφο του ιδιοκτήτη του ακινήτου της έδρας).

Τέλος, σύμφωνα με το με αρ. /16.06.2020 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε βάσει της

..... /05.04.2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, «τα ληφθέντα τιμολόγια για τα φορολογικά έτη 2015 – 2016 από την επιχείρηση, Α.Φ.Μ., κρίθηκαν εικονικά με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι αναγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές.

...

Διαπιστώσεις ελέγχου

Κατόπιν των όσων αναλυτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω, ο έλεγχος συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» , με Α.Φ.Μ. και έδρα Κέρκυρας, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της (12) δώδεκα φορολογικά στοιχεία εξόδων, όπως αναφέρονται αναλυτικά στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας έκθεσης ελέγχου, (συνολικής καθαρής αξίας 5.140,86 πλέον Φ.Π.Α. 1.182,40 ευρώ) , τα οποία είναι εικονικά, διότι εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, όπως προέκυψε από τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση, έγινε από πρόθεση και με σκοπό:

1. Να αυξήσει τις δαπάνες της στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος
2. Να μειώσει τα φορολογητέα της κέρδη κατά 5.140,86 €
3. Να αυξήσει τις φορολογητέες εισροές της στις δηλώσεις Φ.Π.Α. κατά 5.140,86€
4. Να προσαυξήσει το φόρο των εισροών α) στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 3^{ου} τριμήνου έτους 2015 κατά 92,47€ και β) στην περιοδική Φ.Π.Α. του 4^{ου} τριμήνου έτους 2015 κατά 1.089,93€, συμψηφίζοντας έτσι παράνομα το ποσό αυτό με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αλήθειας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις από 26.12.2021 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η εκδότρια επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.» ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα επίδικα τιμολόγια εικονικά, διότι εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26.12.2021 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» , με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /21.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /21.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /21.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Εποβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και
- Την επικύρωση της υπ' αριθ. /21.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αριθμό /21.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015
Καταλογιζόμενο ποσό: **1.026,76 ευρώ**
- Η με αριθμό /21.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015
Καταλογιζόμενο ποσό: **295,20 ευρώ**
- Η με αριθμό /21.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Εποβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 έως 31.12.2015

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	321.634,92	321.634,92	321.634,92	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	290.376,51	285.235,65	285.235,65	5.140,86
Φόρος εκροών	73.976,03	73.976,03	73.976,03	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	73.978,65	72.796,23	72.796,23	1.182,42
Πιστωτικό υπόλοιπο	2,62			2,62

Χρεωστικό υπόλοιπο		1.179,80	1.179,80	1.179,80
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		589,90	589,90	589,90
Σύνολο για καταβολή		1.769,70	1.769,70	1.769,70
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	2,62			2,62

- Η με αριθμό/21.12.2021 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη		4.121,62	4.121,62	4.121,62
Ή ζημιά	1.019,24			1.019,24
Πιστωτικό ποσό φόρου	9.115,19	8.043,56	8.043,56	1.071,63
Χρεωστικό ποσό φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος (αρ.31 ν.3986/2011)	800,00	800,00	800,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	8.315,19	8.315,19	8.315,19	0,00
Πρόστιμο αρ.58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας		107,16	107,16	107,16
Σύνολο για καταβολή		1.178,79	1.178,79	1.178,79

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.