



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/02/2025

Αριθμός απόφασης: 227

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κάτοικος, οδός και, Τ.Κ. κατά των υπ' αριθμ.:
-/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ρόδου,
 -/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.
7. Την με αριθ./18-12-2024 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
8. Τις με αριθ. πρωτ./15.01.2025 διαπιστώσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου κατόπιν της με αρ./18.12-2024 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 4.372,53€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) ποσού 2.186,27€, ήτοι συνολικό ποσό 6.558,80€.

Με την υπ' αριθ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 30.155,20€, πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) ποσού 15.077,60€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 5.186,17€, ήτοι συνολικό ποσό 50.418,97€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./18.04.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ., για το φορολογικό έτος 2018. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/08.03.2024 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ρόδου/20.03.2024) για λήψη τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αφού έλαβε υπόψη του το πόρισμα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου έκρινε ότι ο προσφεύγων τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.731,71€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 11.215,61€ από την επιχείρηση με ΑΦΜ

Η καθαρή αξία των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α. δεν αναγνωρίστηκε ως φορολογητέα εισροή. Επιπλέον, ο αναλογούν Φ.Π.Α. των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών.

Επιπλέον, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές (πέραν των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων) συνολικής καθαρής αξίας 31.149,26€ στις οποίες αντιστοιχεί ΦΠΑ 6.578,12€. Οι εν λόγω λογιστικές διαφορές οφείλονται σε μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 (μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο δαπάνης >500,00€).

Εν συνεχεία από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα του προσφεύγοντα ως κάτωθι:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	173.159,81	173.159,81	0,00
Μείον κόστος πωληθέντων	155.708,23	155.708,23	0,00
Μείον Δαπάνες	8.948,84	8.948,84	0,00
Πλέον μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	665,81	78.546,78	77.880,97
Φορολογητέα κέρδη	9.168,55	87.049,52	77.880,97

Όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α. πέρα από τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία που δεν αναγνωρίστηκαν ως αναφέρθηκε ανωτέρω πραγματοποιήθηκε έλεγχος για το εάν υφίστανται δαπάνες του άρθρου 30 του ν.2859/2000, για τις οποίες ο προσφεύγων έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα. Από τον έλεγχο αυτό δεν αναγνωρίστηκαν φορολογητέες εισροές και φόρος εισροών ύψους 345,22€ και 77,29€, αντίστοιχα. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος εισροών προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	170.414,55	170.414,55	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	156.665,74	109.588,81	47.076,93
Φόρος εκροών	36.507,85	36.507,85	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	43.428,22	32.135,32	11.292,90

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ασαφείς και παραπλανητικές.
- 2) Τα ληφθέντα τιμολόγια από την εταιρεία «.....» δεν είναι εικονικά.
- 3) Τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. /2.5.2018, Τ.Π.Υ. /20.08.2018 και Τ.Π.Υ. /25.08.2018 από την εταιρεία «..... ΟΕ» έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο.
- 4) Τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. /29.6.2018 και Τ.Π.Υ. /31.12.2018 από τον έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ...β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ασαφείς και παραπλανητικές και τούτο διότι κατά τον χρόνο έκδοσης τους ίσχυε ο ν.5104/2024 και α) το αναφερόμενο σε αυτές άρθρο 53 δεν έχει καμία σχέση με επιβολή τόκων για εκπρόθεσμη καταβολή, β) το αναφερόμενο σε αυτές άρθρο 63 δεν έχει καμία σχέση με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, γ) το αναφερόμενο σε αυτές άρθρο 58^Α δεν υφίσταται. Επιπλέον, σε αυτές γίνεται μνεία εφαρμογής του ν.4987/2022. Λόγω των ανωτέρω επικαλείται βλάβη αφού δεν γνωρίζει τα δικαιώματά και τις υποχρεώσεις του, τις εφαρμοζόμενες διατάξεις και καθίσταται δυσχερής η άμυνα αλλά και η λήψη αποφάσεων σε σχέση με την άσκηση των δικονομικών δικαιωμάτων του.

Επειδή στην από 22.10.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρεται ότι στις προσβαλλόμενες πράξεις όπου εκ παραδρομής γίνεται παραπομπή ή αναφορά σε διάταξη του ν.4987/2022 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), εννοείται η αντίστοιχη διάταξη του νέου Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.5104/2024). Επιπλέον, αναφέρεται ότι δεν άλλαξε κάτι στην ουσία των ισχυουσών διατάξεων και ότι στο Παράρτημα Β του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024) υπάρχει αντιστοίχιση των διατάξεων του παλαιού και νέου Κ.Φ.Δ..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του ν.2717/1999 ορίζεται ότι:
«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

...

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι η βλάβη, η οποία επικαλείται ότι υπέστη, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, 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 όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καθώς και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. τα κάτωθι τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά:

Εκδότης, ΑΦΜ

α/α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ...../02.05.2018	10.894,50	2.614,68	13.509,18
2	Τ.Π.Υ. /02.05.2018 ΣΕΙΡΑ Α	27.828,56	6.678,85	34.507,41
3	Τ.Π.Υ. /27.12.2018 ΣΕΙΡΑ Β	8.008,65	1.922,08	9.930,73
ΣΥΝΟΛΟ		46.731,71	11.215,61	57.947,32

Επιπλέον στην από 11.09.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων έλαβε και στο φορολογικό έτος 2019 ένα φορολογικό στοιχείο από τον ανωτέρω εκδότη. Το φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 8.105,16€ πλέον Φ.Π.Α. 1.945,23€ που φέρεται ότι έλαβε ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2019 δεν προκύπτει να καταχωρήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και δεν συμπεριλήφθηκε στην αντίστοιχη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α..

Επειδή στην από 11.09.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρεται ότι η εταιρεία με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ. είναι φορολογικά και επαγγελματικά ανύπαρκτη και ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφουν καθώς:

« 1. Ο διαχειριστής της επιχείρησης δεν εμφανίστηκε ποτέ να ασκεί δραστηριότητα στην ανωτέρω διεύθυνση που δηλώνει σαν έδρα όπως προέκυψε από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε.

2. Δεν αποθηκεύθηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα καθόσον ο χώρος ο οποίος δηλώθηκε ως έδρα της επιχείρησης αφορά ένα εγκαταλελειμμένο διώροφο κτίριο στο οποίο ήταν αδύνατη η λειτουργία επιχείρησης σε αυτό τον χώρο με όλες αυτές τις δραστηριότητες όπως αναλυτικά περιγράψαμε παραπάνω καθόσον ο δρόμος ο οποίος βρίσκεται είναι πολύ μικρής διαμέτρου γεγονός που καθιστά αδύνατη την προσέγγιση φορτηγών αυτοκινήτων βαρέως τύπου για την φορτοεκφόρτωση όλων αυτών των υλικών.

3. Εμφανίζεται να συμπεριλαμβάνει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών - τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής) υλικά και εμπορεύματα τα οποία η ίδια ουδέποτε είχε αγοράσει.

4. Εμφανίζεται να παρέχει μεγάλης έκτασης υπηρεσίες όπως την συντήρηση και αποκατάσταση ζημιών κτιριακών εγκαταστάσεων, την μόνωση κτιρίων με την χρήση ασφαλτόπανου και πίσσας, την τοποθέτηση πλακιδίων, μαρμάρων, την ανακαίνιση και επιδιόρθωση υδραυλικών εγκαταστάσεων σε ξενοδοχείο, τον καθαρισμό ποταμών με τη χρήση χωματουργικών μηχανημάτων, την ανακατασκευή οδοστρώσις σε αγροτικούς δρόμους κ.λ.π. χωρίς να προκύπτει ότι απασχόλησε εξειδικευμένο προσωπικό για τις ως άνω εργασίες όπως επίσης και χωρίς να διαθέτει την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (αυτοκίνητα, πάγια, μηχανήματα κλπ.),

5. Εμφανίζεται να έχει λάβει μεγάλο όγκο εικονικών φορολογικών στοιχείων από άλλη επιχείρηση με σκοπό την δημιουργία παραπλανητικής εικόνας στη φορολογική διοίκηση με εισροές (αγορές) εικονικές, προκειμένου να δικαιολογήσει την έκδοση φορολογικών στοιχείων για υπηρεσίες και αγαθά προς τις λήπτριες επιχειρήσεις.

6. Δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική του υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.»

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα, από την εταιρεία με την επωνυμία ΙΚΕ, ΑΦΜ Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία από τον προσφεύγοντα όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ. τα οποία συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθμ./18.12.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στις υπ' αριθ. πρωτ./15.01.2025 Διαπιστώσεις Ελέγχου επί της με αριθμ./18.12.2024 Πράξης αναπομπής αναφέρεται ότι:

«.....Σχετικά με τα ληφθέντα τιμολόγια (Τ.Π.Υ./2-5-2018, Τ.Π.Υ./2-8-2018, Τ.Π.Υ./27-12-2018) με εκδότη την επιχείρηση Ι.Κ.Ε. τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά, τα παρακάτω στοιχεία που προσκομίστηκαν ως νέα:

1) Τα από 06/10/2017 και 10/10/2017 Ιδιωτικά συμφωνητικά τα οποία κατατέθηκαν στην υπηρεσία μας και έλαβαν αριθμούς καταχώρησης/15-12-2017 και/29-1-2018 αντίστοιχα.

2) Φωτοτυπίες τραπεζικών επιταγών με δικαιούχο την εταιρεία

3) Αποδείξεις είσπραξης της ΙΚΕ με α/α/9-5-2018,/30-12-2017 και/15-01-2018.

Δεν αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή συσχέτιση κάθε μιας συναλλαγής του προσφεύγοντα με τα αντίστοιχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ με ΑΦΜ με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής η διενέργεια των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους του ελέγχου δεδομένου ότι δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των συναλλαγών αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.4308/2014 ΕΛΠ και αρθρ. 13 ν.5104/2024.

Επειδή στις από 06/03/2024 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και μνημονεύονται στις από 11/09/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που συντάχθηκαν από την υπηρεσία μας, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ

Επειδή από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προκύπτει ότι η ως άνω επιχείρηση την χρονική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2019 δραστηριοποιήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι για την άσκηση πραγματικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, οπότε ο προσφεύγων ως λήπτης των τιμολογίων βαρύνεται να τεκμηριώσει με ικανά στοιχεία την αλήθεια των συναλλαγών που αφορούν τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία.

Ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του διαπίστωση και κρίνει τα παραπάνω ληφθέντα τιμολόγια ως εικονικά.»

Επειδή, στην κρίνόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως η εκδότρια επιχείρηση δραστηριοποιήθηκε και συναλλάχθηκε με τον προσφεύγοντα και να ανατρέπουν το πόρισμα του ελέγχου.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο Ισχυρισμό

Επειδή τα κάτωθι τιμολόγια καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές, λόγω μη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 23 περ. β' του ν.4172/2013:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
1	Τ.Π.Υ. /02.05.2018	.....	11.458,82	2.750,12
2	Τ.Π.Υ. /20.08.2018	.....	750,00	180,00
3	Τ.Π.Υ. /25.08.2018	.....	15.200,00	3.648,00

Επειδή με την κρίνόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία από τον προσφεύγοντα προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ότι τα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, και τα οποία συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθμ. /18.12.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στις υπ' αριθ. πρωτ. /15.01.2025 Διαπιστώσεις Ελέγχου επί της με αριθμ. /18.12.2024 Πράξης αναπομπής αναφέρεται ότι:

«Σχετικά με τα ληφθέντα τιμολόγια προσκομίστηκαν ως νέα στοιχεία:
-Φωτοτυπίες τραπεζικών παραστατικών βάση των οποίων διενεργήθηκαν οι παρακάτω πληρωμές

α/α	Ημερομηνία	Τράπεζα	Ποσό
1	6/2/2019	.....	9.006,25
2	27/12/2018	.....	3.600,00
3	27/12/2018	.....	20.570,00
4	11/12/2018	.....	14.082,00
5	23/10/2018	.....	19.339,98
6	14/9/2018	.....	907,50
7	31/8/2018	.....	3.600,00

8	15/8/2018	.....	19.200,00
9	26/7/2018	.....	11.124,25
10	17/7/2018	.....	13.430,00
11	27/6/2018	.....	7.077,00
12	3/5/2018	.....	8.200,00
13	24/4/2018	.....	4.870,00

Παρατήρηση ελέγχου: τα με α/α 2,3,4,7,8,9,10,11 και 13 παραστατικά δεν θεωρούνται ως νέα στοιχεία, για τα λοιπά παραστατικά πληρωμών τα οποία δεν είχε στη διάθεση του ο έλεγχος αναφέρουμε τα ακόλουθα:

1) Για την πληρωμή με α/α 1 του παραπάνω πίνακα με ημερομηνία 06/02/2019 ποσού 9.006,25€ μέσω της Εθνικής τράπεζας με δικαιούχο την εταιρεία ΟΕ. Σύμφωνα με την αιτιολογία της πληρωμής που αναφέρεται στο σχετικό τραπεζικό παραστατικό με αριθμός εντολής «ENANTI Τ.Π.Υ Νο» δεν γίνεται δεκτή από τον έλεγχο δεδομένου ότι αφορά φορολογικό στοιχείο το οποίο με βάση τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) δεν αφορά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο από 01/01/2018 – 31/12/2018.

2) Για την πληρωμή με α/α 5 του παραπάνω πίνακα με ημερομηνία 23/10/2018 ποσού 19.339,98€ μέσω της

Επειδή στο προσκομισθέν τραπεζικό παραστατικό δεν προκύπτουν τα στοιχεία του εντολέα και δεν υπάρχουν όλες οι απαραίτητες πρόσθετες πληροφορίες προκειμένου ο έλεγχος να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ασφαλή ταυτοποίηση της συναλλαγής με το υπ' αριθμ. /02-05-2018 Τ.Π.Υ. με εκδότη την εταιρεία Ο.Ε., καθώς και φωτοαντίγραφο της επιταγής που μνημονεύεται στο σχετικό παραστατικό, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί από τον έλεγχο δεδομένου ότι δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση της συναλλαγής αυτής.

3) Για την πληρωμή με α/α 6 του παραπάνω πίνακα με ημερομηνία 14/09/2018 ποσού 907,50€ μέσω της

Επειδή στο προσκομισθέν τραπεζικό παραστατικό δεν προκύπτουν τα στοιχεία του εντολέα και δεν υπάρχουν όλες οι απαραίτητες πρόσθετες πληροφορίες προκειμένου ο έλεγχος να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ασφαλή ταυτοποίηση της συναλλαγής με το υπ' αριθμ. /20-08-2018 Τ.Π.Υ. με εκδότη την εταιρεία Ο.Ε., καθώς και φωτοαντίγραφο της επιταγής που μνημονεύεται στο σχετικό παραστατικό, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί από τον έλεγχο δεδομένου ότι δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση της συναλλαγής αυτής.

4) Για την πληρωμή με α/α 12 του παραπάνω πίνακα με ημερομηνία 03/05/2018 ποσού 8.200,00€ μέσω της

Επειδή στο προσκομισθέν τραπεζικό παραστατικό με αριθμό συναλλαγής ως δικαιούχος του ποσού αναφέρεται η εταιρεία με την επωνυμία & ΣΙΑ Ο.Ε με αιτιολογία «ENANTI ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΣΧΟΛΕΙΩΝ»

Επειδή από το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία Ο.Ε. προς τον προσφεύγοντα κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, μόνο στο με υπ' αριθμ. /02-05-2018 Τ.Π.Υ. περιγράφονται εργασίες αποκατάστασης βλαβών βρεφονηπιακών σταθμών βάσει συμφωνητικού με α/α /13-12-2017.

Επειδή σύμφωνα με το από 06/10/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό που καταχωρήθηκε στην υπηρεσία μας με αριθμ. Καταχώρησης/13-12-2017 η εταιρεία Ο.Ε ανέλαβε ως εργολάβος την αποπεράτωση του έργου «Αποκατάσταση βλαβών από το σεισμικό φαινόμενο της 21-07-2017 -Αποκατάσταση ζημιών Σχολικών κτιρίων και Βρεφονηπιακών σταθμών».

Επειδή υπάρχει χρονική συνάφεια μεταξύ της ημερομηνίας έκδοσης του παραπάνω φορολογικού στοιχείου (02/5/2018) και της ημερομηνίας πληρωμής (03/05/2018), ο έλεγχος θεωρεί ότι αφορά το υπ' αριθμ./2-5-2018 Τ.Π.Υ συνολικής αξίας 14.208,93€ (καθαρής αξίας 11.458,82 € πλέον ΦΠΑ 2.750,12) χωρίς να το εξοφλεί, άρα ορθώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη-λογιστική διαφορά, λόγω μη εξόφλησης του σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013.»

Επειδή η Υπηρεσία μας αποδέχεται το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή τα κάτωθι τιμολόγια καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές, λόγω μη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 23 περ. β' του ν.4172/2013:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
1	Τ.Π.Υ. 7/29.06.2018	.....	1.856,69	0,00
2	Τ.Π.Υ. 9/31.12.2018	.....	1.883,75	0,00

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία από τον προσφεύγοντα, όπως αυτά περιλαμβάνονται στον κάτωθι πίνακα, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ότι τα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, και τα οποία συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθμ./18.12.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

α/α	Ημερομηνία	Τράπεζα	Ποσό
1	02/04/2018	.....	297,07
2	26/04/2018	.....	297,07
3	31/05/2018	.....	297,07
4	29/06/2018	.....	297,07
5	01/08/2018	.....	147,00
6	01/10/2018	.....	272,00
7	03/12/2018	.....	297,07
8	20/12/2018	.....	641,88
9	11/02/2019	.....	272,00

Επειδή στις υπ' αριθ. πρωτ./15.01.2025 Διαπιστώσεις Ελέγχου επί της με αριθμ./18.12.2024 Πράξης αναπομπής αναφέρεται ότι:

«Σχετικά με τα ληφθέντα τιμολόγια προσκομίστηκαν ως νέα στοιχεία:

α) το με ημερομηνία 02/3/2018 Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντα και του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «..... Ο.Ε» με ΑΦΜ για το έργο «ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ

β) Φωτοτυπίες τραπεζικών παραστατικών για καταθέσεις ποσών εκ μέρους της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε » προς τον με έδρα επι της οδού αριθμ. στη πόλη της

Επειδή στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ) με α/α /29-6-2018 και /31-12-2018 από τον προς τον προσφεύγοντα αντίγραφα των οποίων σας επισυνάπτουμε στην παρούσα έκθεση ,αναγράφεται ως αιτιολογία είσπραξης των παραπάνω ποσών «Παροχή υπηρεσιών βάσει συμβάσης»

Επειδή δεν έχει προσκομιστεί εκ μέρους του προσφεύγοντα η εν λόγω σύμβαση προκειμένου ο έλεγχος να έχει στη διάθεση του όλες τις απαραίτητες πληροφορίες προκειμένου να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής με τα αντίστοιχα εκδοθέντα Τ.Π.Υ καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών αυτών από τον τρίτο , ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα δεδομένου ότι δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των συναλλαγών αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.4308/2014 ΕΛΠ και αρθρ. 13 ν.5104/2024»

Επειδή στα τραπεζικά παραστατικά με α/α 4,5 και 7 στις πρόσθετες πληροφορίες αναγράφεται είτε έναντι πτυχίου είτε έναντι πτυχίου Ιουνίου. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι:

α)ορισμένα τραπεζικά παραστατικά φέρουν ημερομηνία συναλλαγής προγενέστερη των κρινόμενων τιμολογίων έτους 2018 και

β) όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ο προσφεύγων το έτος 2017 έχει λάβει από τον πέντε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.339,70€.

Επειδή η Υπηρεσία μας αποδέχεται το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11.09.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ.:

-/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ρόδου.
-/2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ρόδου.

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

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικής περιόδου 01.01.2018 -31.12.2018

Διαφορά φόρου	4.372,53
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024)	2.186,27
Σύνολο για καταβολή	6.558,80

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	30.155,20
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024)	15.077,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.186,17
Σύνολο για καταβολή	50.418,97

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.