



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-05-2025

Αριθμός απόφασης: **1626**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1069/04-03-2014 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 20-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, ΤΚ , κατά:

α) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

β) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 -

31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 14.09€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4,80€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **18.88€**.

B. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 7.672,80€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.836,40€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **11.509,20€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ. /2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών: υπηρεσίες εκπόνησης μηχανολογικών μελετών κτιρίων, φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση των υποχρεώσεων του στην φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε, η κοινοποιηθείσα την 3/1/2023 στην Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας από την Δ/νση Οικονομικής Αστυνομίας _ Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης της από 10/12/2022 αναφορά της τελευταίας προς την Εισαγγελία Πρωτοδικών Λευκάδας, με τα με τα αποτελέσματα προκαταρκτικής εξέτασης που διενήργησε για τη διερεύνηση της έκδοσης από την εταιρία με ΑΦΜ το έτος 2018 τριάντα επτά (37) εικονικών τιμολογίων συνολικής αξίας 130.862,56 ευρώ (καθαρή αξία 106.660,05€ πλέον ΦΠΑ 24.202,51€), σε τέσσερις (4) επιχειρήσεις εκ των οποίων οι τρεις (3) με έδρα την περιοχή της Κέρκυρας.

Από τις έρευνες και τους ελέγχους που διενήργησε η Δ/νση Οικονομικής Αστυνομίας, τα αποτελέσματα των οποίων κοινοποίησε στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες, με συνημμένη την από 5/12/2022 έκθεση ελέγχου, διαπιστώνει διάπραξη αδικημάτων (εγκλήματα φοροδιαφυγής, πλαστογραφία, απάτη, νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες) από τον — ΑΦΜ με συναυτουργό τον - ΑΦΜ

Μεταξύ των προαναφερόμενων τριών (3) επιχειρήσεων είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος η οποία έλαβε δώδεκα (16) τιμολόγια συνολικής αξίας 29.598,80 ευρώ (καθαρή αξία 23.870,00€ πλέον ΦΠΑ 5.728,80€).

Επίσης, από το περιεχόμενο της προκαταρκτικής εξέτασης που διενήργησε η Δ/νση Οικονομικής Αστυνομίας σε συνδυασμό με στοιχεία που άντλησε η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας από το Γ.Ε.Μ.Η. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), τα συστήματα Taxis και Elenxis της Α.Α.Δ.Ε. και το αρχείο της, ο προσφεύγων φέρεται επίσης το έτος 2018 να έλαβε τέσσερα (4) εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 10.044,00 ευρώ (καθαρή αξία 8.100,00€ πλέον ΦΠΑ 1.944,00€) εκδόσεως της εταιρίας με ΑΦΜ, η οποία σχετίζεται άμεσα με την εταιρεία

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψαν από τα πόρισμα των με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα προαναφερόμενα πορίσματα της Οικονομικής Αστυνομίας, δεν αναγνώρισε ως εκπιπώμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος τα προαναφερόμενα είκοσι (20) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και, και ακολούθως το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών από τον φόρο εκροών του αναλογούντος Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία των προσβαλλομένων πράξεων και των από 20/12/2024 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου, επί τη βάση των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

2) Όλα τα επίμαχα τιμολόγια που αφορούσαν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας μικρότερης των €500 εξοφλήθηκαν νόμιμα «τοις μετρητοίς» ενώ όσα από τα παραπάνω τιμολόγια αφορούσαν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, εξοφλήθηκαν μέσω των ΕΛΤΑ.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

« 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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 τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

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 τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«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».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), 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), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). 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 (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι οι εκδότριες οντότητες των επίμαχων τιμολογίων και, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες και επομένως δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και αυτά είναι εικονικά καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Οικονομική Αστυνομία και για το φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στην Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με την από 10/12/2022 αναφορά της πρώτης προς την Εισαγγελία Πρωτοδικών, αλλά και τον έλεγχο που πραγματοποίησε αυτοτελώς η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ως προς την εκδότρια διαπιστωθήκαν, μεταξύ άλλων και τα εξής :

- 1) Δεν απασχόλησε προσωπικό.
- 2) Δεν είχε στην κατοχή της ούτε είχε μισθώσει μεταφορικά μέσα και μηχανήματα έργου για την εκτέλεση των φερόμενων στα επίμαχα τιμολόγια εργασιών.
- 3) Δεν είχε αγορές οικοδομικών - κατασκευαστικών υλικών ούτε αγορά ή ενοικίαση εξοπλισμού και εργαλείων.
- 4) Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών η δραστηριότητά της αφορούσε αποκλειστικά την εμπορία ζωοτροφών (αγορές και πωλήσεις ζωοτροφών και διακίνησή τους με μεταφορικά μέσα τρίτων).
- 5) Δεν εμφανίζει έξοδα για πληρωμή διοδίων και εισιτηρίων πλοίων, τα οποία θα υπήρχαν αν είχε πραγματοποιηθεί μετακίνηση εργαζομένων ή μεταφορικών μέσων της επιχείρησης προς και από το Νησί της Κέρκυρας, ώστε να εκτελεστούν οι υποτιθέμενες εργασίες.
- 6) Δεν εμφανίζει έξοδα για τη μίσθωση ακινήτων ή την παροχή υπηρεσιών από ξενοδοχεία, τα οποία θα υπήρχαν αν είχε πραγματοποιηθεί μετακίνηση εργαζομένων στο Νησί της Κέρκυρας, ώστε να εκτελεστούν οι υποτιθέμενες εργασίες.
- 7) Στα εκδοθέντα τιμολόγια η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών δεν είναι αναλυτική, αφού δεν αναγράφονται η τιμή μονάδας των εργασιών, το είδος και η ακριβής ποσότητα των εργασιών με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η περαιτέρω επαλήθευση της πραγματοποίησής τους.

Επίσης ως προς την εκδότρια, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 διαπιστωθήκαν, μεταξύ άλλων και τα εξής :

1) Συστάθηκε στις 27/7/2017 με έδρα στην οδό, στην Με την ίδια ημερομηνία (27/7/2017) έγινε η έναρξη εργασιών της στη Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών λαμβάνοντας ΑΦΜ και η καταχώρηση των επιμέρους στοιχείων.

Στις 2/10/2018 καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. (αρ. καταχ.) η από 20/9/2018 τροποποίηση του καταστατικού της με την οποία εισήλθε σε αυτήν ο Βούλγαρος υπήκοος - ΑΦΜ ως μοναδικός εταίρος και διαχειριστής. Το συγκεκριμένο πρόσωπο είναι ο εκπρόσωπος και της προαναφερόμενης

Η ανωτέρω μεταβολή δηλώθηκε μερικώς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών. Ο ορισμός του ως διαχειριστής δηλώθηκε από 2/10/2018 ενώ η είσοδός του ως εταίρος δεν δηλώθηκε ποτέ.

2) Δεν απασχόλησε προσωπικό.

3) Δεν είχε στην κατοχή της ούτε είχε μισθώσει μεταφορικά μέσα και μηχανήματα έργου για την εκτέλεση των φερόμενων στα επίμαχα τιμολόγια εργασιών.

4) Δεν είχε αγορές οικοδομικών - κατασκευαστικών υλικών ούτε αγορά ή ενοικίαση εξοπλισμού και εργαλείων.

5) Δεν εμφανίζει έξοδα για πληρωμή διοδίων και εισιτηρίων πλοίων, τα οποία θα υπήρχαν αν είχε πραγματοποιηθεί μετακίνηση εργαζομένων ή μεταφορικών μέσων της επιχείρησης προς και από το Νησί της Κέρκυρας, ώστε να εκτελεστούν οι υποτιθέμενες εργασίες.

6) Δεν εμφανίζει έξοδα για τη μίσθωση ακινήτων ή την παροχή υπηρεσιών από ξενοδοχεία, τα οποία θα υπήρχαν αν είχε πραγματοποιηθεί μετακίνηση εργαζομένων στο Νησί της Κέρκυρας, ώστε να εκτελεστούν οι υποτιθέμενες εργασίες.

7) Στα εκδοθέντα τιμολόγια η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών δεν είναι αναλυτική, αφού δεν αναγράφονται η τιμή μονάδας των εργασιών, το είδος και η ακριβής ποσότητα των εργασιών με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η περαιτέρω επαλήθευση της πραγματοποίησής τους.

8) Τα διαχειριστικά έτη 2018 (από 20/9) και 2019 που εκπροσωπείται από τον, έχει υποπέσει σε σοβαρές φορολογικές παρατυπίες και παραλείψεις. Σύμφωνα με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών και τις δηλώσεις που υπέβαλε, εμφανίζεται να εκδίδει φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, να πραγματοποιεί έσοδα χωρίς ταυτόχρονα να δηλώνει έξοδα και αγορές εμπορευμάτων, παγίων κ.λπ. (συγκεντρωτικές καταστάσεις) και να υποβάλει ανακριβώς, με μεγάλες διαφορές μεταξύ τους, δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Το έτος 2018 και συγκεκριμένα στο χρονικό διάστημα 20/9 - 31/12, δώδεκα (12) κερκυραϊκές επιχειρήσεις έλαβαν εκατόν τριάντα ένα (131) τιμολόγια συνολικής αξίας 683.668,88 ευρώ (καθαρή αξία 551.342,40€ πλέον ΦΠΑ 132.326,48€) εκδόσεως της εταιρίας για τεχνικές, οικοδομικές και κατασκευαστικές εργασίες.

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με τις ως άνω εκδότριες οντότητες από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει μεταξύ άλλων ότι:

1) Στο τιμολόγιο πώλησης/16-06-2018, που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, η, αναγράφεται ότι έχουν διακινηθεί με ένα δρομολόγιο, 63 κυβικά μέτρα αμμοχάλικο, κάτι που είναι αδύνατον για συμβατικά χερσαία μεταφορικά μέσα δεδομένου ότι το βάρος της ποσότητας αυτής υπερβαίνει τους εκατό τόνους.

2) Ο αριθμός κυκλοφορίας του αναγραφόμενου μεταφορικού μέσου (.....) με το οποίο έγιναν οι υποτιθέμενες διακινήσεις αγαθών από την, αναφέρεται σε όχημα που βρίσκεται σε κατάσταση ακινησίας από τις 14/12/2015, ήτοι αρκετά χρόνια πριν τις διακινήσεις, και ανήκει μάλιστα σε πρόσωπο άσχετο με την υπόθεση (.....).

3) Κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την 11/04/2023, ο προσφεύγων υπέδειξε ως τον χώρο που πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες σκυροδέματος και σταμπωτού μπετόν των τιμολογίων 24 και 27 από την του 2018, τον χώρο έμπροσθεν του καταστήματος της έδρας του προσφεύγοντος στην οδό, δηλώνοντάς στον έλεγχο ότι τα δύο αυτά τιμολόγια συσχετίζονταν με το συμφωνητικό που προαναφέρθηκε.

Από την πρόχειρη εμβαδομέτρηση που πραγματοποίησε ο έλεγχος μέσω του προγράμματος διαπιστώθηκε ότι το εμβαδόν του χώρου που υποδείχθηκε ήταν 198,05 τετραγωνικά μέτρα και όχι τα φερόμενα στα εν λόγω τιμολόγια 430 τετραγωνικά μέτρα.

Επίσης με βάση το ίδιο πρόγραμμα το οποίο διαθέτει αποθηκευμένες δορυφορικές φωτογραφίες από διάφορες χρονικές στιγμές του παρελθόντος ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι εργασίες σκυροδέματος που αναφέρονται στα ως άνω τιμολόγια, έχουν πραγματοποιηθεί σε διαφορετικό χρονικό διάστημα προγενέστερο του έτους 2018 που ο προσφεύγων έλαβε τα εν λόγω παραστατικά καθώς διαπιστώθηκε ότι ακριβώς η ίδια εικόνα και διαμόρφωση του χώρου υπήρχε και κατά τον μήνα Σεπτέμβριο του έτους 2017, τον μήνα Αύγουστο του 2015, τον μήνα Αύγουστο του 2020 κ.λπ..

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

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 των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, οι ως άνω εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτες, και δεν διέθεταν τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Αντίθετα, ο έλεγχος απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να παρασχέθηκαν από τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και των ως άνω εκδοτών, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις κρινόμενες συναλλαγές.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση

της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης και βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστικές διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικού έτους 2018.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	14,08€	14,08€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4,80€	4,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18,88€	18,88€

(αριθμ. πράξης/2024)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	7.672,80€	7.672,80€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.836,40€	3.836,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.509,20€	11.509,20€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.