



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1550

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Κέρκυρας,, Τ.Κ. 491 00, κατά: α) της με αριθμό/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμό/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, γ) της με αριθμό/16-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 53 και 67 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2024 και δ) του με αριθμό/14-11-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου

του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16-12-2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ..
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

A. Με τη με αριθμό/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστική διαφορά φόρου ποσού ύψους 7.251,35€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού ύψους 3.625,68€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού ύψους 1.543,96€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.751,85€**.

B. Με τη με αριθμό/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 7.646,40€ (ήτοι από ποσό ύψους 13.596,67€ βάσει δήλωσης σε ποσό ύψους 5.950,27€ βάσει ελέγχου).

Οι ως άνω διαφορές φόρων σε βάρος του προσφεύγοντος προέκυψαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 16-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Γ. Με τη με αριθμό/16-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο υποσύστημα του Μητρώου του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας (απλογραφικού λογιστικού συστήματος), για το φορολογικό έτος 2024, πρόστιμο ποσού ύψους **500,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου Νόμου, λόγω μη ανταπόκρισής του στο με αριθμό πρωτοκόλλου /14-05-2024, από 14-05-2024 και με αριθμό καταχώρισης ειδοποίησης ηλεκτρονικώς αναρτημένο στο λογαριασμό του προσφεύγοντος, αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024 της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και των λοιπών ζητηθέντων με αυτό εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του (η οποία συντελέστηκε αυθημερόν, δεδομένου ότι αναγνώστηκε την 14-05-2024), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 13, 14, 27, 29 και 83 του Ν. 5104/2024, στην

οποία ο προσφεύγων υπέπεσε για δεύτερη φορά εντός πενταετίας (υπότροπος για πρώτη φορά – προηγούμενη ΑΕΠ /2023).

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εδράζεται επί της από 16-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Δ. Σημειώνεται ότι, με την κρινόμενη ενδικοφανή του προσφυγή, ο προσφεύγων στρέφεται και κατά του με αριθμό/14-11-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμό /19-04-2024 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ) για το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου /19-12-2023 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για την εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία βρίσκεται μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2018 η λήψη από την τελευταία εξήντα έξι (66) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 31.860,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 7.646,40€, έκδοσης της οντότητας «.....» (Α.Φ.Μ.) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτοκόλλου /14-05-2024 έγγραφο, με το οποίο: α) ενημερώθηκε για τη διενέργεια του ελέγχου, β) του κοινοποιήθηκε η εκδοθείσα εντολή ελέγχου. γ) του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού και δ) του ζητήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024, να προσκομίσει, θέτοντάς τα στη διάθεση του ελέγχου, τα εξής: i) αντίγραφα των φορολογικών παραστατικών που έλαβε από την επιχείρηση «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφλησή τους, ii) αντίγραφα στοιχείων ή εγγράφων που σχετίζονται με τις συναλλαγές αυτές (συμφωνητικά, φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια, καθώς και στοιχεία για τη διακίνησή τους), iii) αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τήρησε το έτος 2018 και iv) υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της οντότητας, στην οποία να αναφέρεται ότι τα προσκομισθέντα αποτελούν γνήσια αντίγραφα των πρωτοτύπων.

Σε απάντηση του ως άνω αιτήματος, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα ακόλουθα:

- α) αντίγραφα των εξήντα έξι (66) τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος από την οντότητα «.....»,
 β) αντίγραφα δεκαεπτά (17) τιμολογίων εκδοθέντων από την εταιρεία «.....» προς τους, και την εταιρεία «.....» που αφορούν την πώληση ηλεκτρολογικών υλικών και την τοποθέτηση αυτών,
 γ) το από 01-11-2018 ιδιωτικό συμφωνητικό που συντάχθηκε μεταξύ των εταιρειών «.....» και του προσφεύγοντος και αφορά σε παρεχόμενες υπηρεσίες τοποθέτησης ηλεκτρολογικού εξοπλισμού, και
 δ) αντίγραφα έξι (6) τιμολογίων εκδοθέντων από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος προς την εταιρεία «.....», προκειμένου να πληρωθεί για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του.

Τα ανωτέρω προσκομισθέντα δεν κατέστη δυνατό να αλλάξουν το αποτέλεσμα του ελέγχου, καθώς η οντότητα «.....», από την οποία η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε τα ως άνω εξήντα έξι (66) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), δεν αναφέρεται πουθενά στα ανωτέρω έγγραφα. Σημειώνεται ότι το ως άνω προσκομισθέν συμφωνητικό δεν φέρει ενδείξεις κατάθεσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τέλος, αν και ζητήθηκαν με το ανωτέρω αίτημα, δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, καθώς και στοιχεία ή έγγραφα που να σχετίζονται με τις συγκεκριμένες συναλλαγές (συμφωνητικά, φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια, καθώς και στοιχεία για τη διακίνησή τους).

Κατόπιν των ανωτέρω:

A. Με την προσθήκη του εν λόγω ποσού (ήτοι της ως άνω συνολικής καθαρής αξίας των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων) ως λογιστικής διαφοράς, καθώς το ποσό αυτό δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, το φορολογητέο εισόδημα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)	
Ανάλυση	Ποσά (€)
Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα	3.066,90
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου (εικονικές αγορές – δαπάνες)	31.860,00
Συνολικά καθαρά (φορολογητέα) κέρδη βάσει ελέγχου	34.926,90

και

B. Στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2859/2000, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018 φορολογητέες εισροές ύψους 31.860,00€ και φόρος εισροών ύψους 7.646,40€.

Ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας συνέταξε το με αριθμό/14-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξέδωσε τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, που κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης αυτών, η οποία παρήλθε άπρακτη. Κατόπιν αυτών, η

Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου με τις με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2024 συνημμένες σε αυτές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2018 (ήτοι φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018) και της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη ουσιαστικών προϋποθέσεων – Οι σχετικές με τα Τ.Π.Υ. εργασίες έλαβαν χώρα. α) Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας (μη απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων) και β) Καλή πίστη του λήπτη των επίμαχων τιμολογίων (Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν όντως εικονικά, πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των καταλογισθέντων φόρων, διότι τελούσε σε καλή πίστη.).
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες για τους κάτωθι λόγους:
 - α) Μη επίδειξη εντολής ελέγχου, β) Αντίθεση στην αρχή της αναλογικότητας, γ) Παράλειψη προηγούμενης ακρόασης, δ) Αοριστία και ελλιπής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου και ε) Αντίθεση στο άρθρο 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ (Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2018), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος (2018), ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

«... 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 116/2013 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 να 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, σύμφωνα με τη με αριθμό 1404/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.».

Επειδή, με τη με αριθμό 1238/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον

επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013 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 συνήθειες 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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 περ. β' και γ' του Ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α')»:

«...

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ... Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) ...

γ) ...

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ... επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, **οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ..., αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. ...

...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 77 του Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διενήργησε έλεγχο στην οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., για το φορολογικό έτος 2018. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου /19-12-2023 πληροφοριακό δελτίο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους εξακόσια δέκα έξι (616) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 286.480,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 68.755,20€, εκδοθέντα κατά το (φορολογικό) έτος 2018 από την οντότητα «.....» σε είκοσι τέσσερις (24) επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε για το φορολογικό έτος 2018 από την ανωτέρω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 31.860,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 7.646,40€.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, αναφορικά με την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία εξέδωσε το φορολογικό έτος 2018 προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος τα ως άνω εξήντα έξι (66) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Β. ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ “.....”

Με την αριθ. 213/2021 εντολή διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας έλεγχος στην ατομική επιχείρηση - Α.Φ.Μ. - Αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες εγκατάστασης συστημάτων συναγερμού (πυρκαγιάς, αντικλεπτικών κ.λπ.) σε ακίνητα - Έδρα Κέρκυρας, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι τα έτη 2017 και 2018 εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, με λήπτες τριάντα τρεις (33) επιχειρήσεις.

Ειδικότερα, το έτος 2017 εξέδωσε ογδόντα επτά (87) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών σε εννέα (9) επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 38.199,00€ πλέον αξία Φ.Π.Α. 9.167,80€ και το έτος 2018 εξέδωσε εξακόσια δέκα έξι (616) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών σε είκοσι τέσσερις (24) επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 286.480,00€ πλέον αξία Φ.Π.Α. 68.755,20€.

Τα εν λόγω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, διότι:

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της.
- Τα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε και οι λήπτες αυτών εντοπίστηκαν μέσω των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων του συστήματος TAXIS και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τις λήπτριες επιχειρήσεις, μετά από σχετικό αίτημα της Υπηρεσίας μας. Επισημαίνεται ότι εκτός των Τ.Π.Υ. δεν προσκόμισαν κανένα αποδεικτικό στοιχείο ή έγγραφο που να σχετίζεται με αυτά (αποδεικτικά για την εξόφλησή τους, συμφωνητικά για τις φερόμενες εργασίες, φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που αναγράφονται σε αυτά, καθώς και για τη διακίνησή τους).

- Τα Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν στο σύνολό τους με ελλιπή περιγραφή χωρίς να αναγράφεται η τιμή μονάδας των παρεχόμενων υπηρεσιών, οι μονάδες εργασίας που εκτελέστηκαν και χωρίς να γίνεται παραπομπή σε συνταχθέντα συμφωνητικά.
- Σύμφωνα με το σύστημα TAXIS, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε οποιοδήποτε συμφωνητικό στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για εκτέλεση εργασιών.
- Τα Τ.Π.Υ. εκδίδονται μαζί σε συνεχόμενες ημερομηνίες στους ίδιους λήπτες (σκόπιμη κατάτμηση) με ποσά κάτω των 500,00€, ώστε να μην απαιτείται η εξόφλησή τους μέσω τραπεζικού ιδρύματος. Η συγκεκριμένη πρακτική είναι συνήθης στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, σύμφωνα με απάντηση του Ε.Φ.Κ.Α. Κέρκυρας στο με αρ. πρωτ. /2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.
- Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα Τ.Π.Υ., σε πολλές περιπτώσεις, ο ελεγχόμενος φέρεται την ίδια ημέρα να πραγματοποιεί εργασίες σε γεωγραφικά απομακρυσμένες μεταξύ τους περιοχές της Κέρκυρας (.....), αλλά και της Αττικής (.....). Πέραν του ότι κάτι τέτοιο είναι ασύμφορο λόγω κόστους, ο ελεγχόμενος δεν μπορούσε σε διάστημα μιας ημέρας να βρίσκεται σε τόσα διαφορετικά μέρη και να εκτελεί τον τεράστιο όγκο εργασιών που αναφέρονται στα τιμολόγια.
- Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα Τ.Π.Υ., σε πολλές περιπτώσεις, ο ελεγχόμενος φέρεται να παρέχει υπηρεσίες χρησιμοποιώντας υλικά ιδιαίτερα μεγάλης αξίας (κάμερες, πλακέτες ηλεκτρονικών και ηλεκτρικών συσκευών, κεραίες και ups, εξαρτήματα για πυρανίχνευση, αντικεραυνική προστασία και τοποθέτηση συναγερμών κ.λπ.), για τα οποία δεν προέκυψε από ποιον και πώς αγοράστηκαν. Σύμφωνα με το σύστημα TAXIS (Συγκεντρωτικές Καταστάσεις), η ελεγχόμενη επιχείρηση εμφανίζει αμελητέες αγορές τα έτη 2017 (2.945,28€) και 2018 (2.585,48€). Επίσης, για εργασίες άνω των 10.000,00€ που φέρεται να πραγματοποιήσει ο ελεγχόμενος, από την Υπηρεσία μας απεστάλη αίτημα στις λήπτριες επιχειρήσεις προκειμένου να προσκομίσουν τιμολόγια αγοράς των υλικών, όμως καμία δεν προσκόμισε τέτοιο στοιχείο.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018, δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και δεν δήλωσε τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.».

Επειδή, επιπλέον, όσον αφορά στις συναλλαγές της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με την εκδότρια οντότητα «.....», σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα προσκομισθέντα στοιχεία (Τ.Π.Υ.) και στο ηλεκτρονικό αρχείο της εν λόγω αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (Συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ - Δηλώσεις Φ.Π.Α., Εισοδήματος, Ε3), καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα λογιστικά βιβλία (εσόδων - εξόδων), προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Ληφθέντα φορολογικά στοιχεία: Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε εξήντα έξι (66) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 31.860,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 7.646,40€ έκδοσης της οντότητας «.....».

- Καταχώρηση Τ.Π.Υ. στα βιβλία και στις δηλώσεις: Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης και κατά συνέπεια δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί άμεσα η καταχώρηση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων στα βιβλία του. Ωστόσο, από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) σε συνδυασμό με τον έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και των συνοδευτικών εντύπων αυτής (Ε3) που υπέβαλε ο προσφεύγων, καθώς και των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων έτους 2018, διαπιστώθηκε ότι συμπεριέλαβε τα στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση «.....» στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και στις φορολογητέες εισροές στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. του φορολογικού έτους 2018.
- Περιγραφή αγαθών και υπηρεσιών: Τα Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν με ελλιπή περιγραφή, καθώς δεν αναφέρουν βασικά στοιχεία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν (ποσότητες καλωδίων κ.λπ.), ούτε γίνεται αναφορά στα σώματα αυτών για συνταχθέντα συμφωνητικά.
- Συμφωνητικά εργασιών: Δεν προσκομίσθηκαν συμφωνητικά (σημειώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε οποιοδήποτε συμφωνητικό στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας).
- Προμήθεια υλικών και αναλωσίμων: Δεν προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν (σημειώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε αμελητέες αγορές το έτος 2018).
- Τρόπος εξόφλησης των Τ.Π.Υ.: Τα Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν με καθαρή αξία μικρότερη των 500,00€ και φέρουν την ένδειξη «ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ» χωρίς να προσκομισθεί κανένα αποδεικτικό εξόφλησής τους.
- Μαζική έκδοση Τ.Π.Υ. και αξία τους: Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η οντότητα «.....», η οποία ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, τις ίδιες ημέρες που φέρεται να πραγματοποιεί εργασίες στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, φέρεται επίσης να πραγματοποιεί εργασίες και σε άλλες επιχειρήσεις σε γεωγραφικά απομακρυσμένες μεταξύ τους περιοχές και να εκδίδει Τ.Π.Υ..

Επειδή, περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη λήπτρια ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαπιστώθηκε ότι:

1α) Για το φορολογικό έτος 2018 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 39.506,40€ (συνολικής καθαρής αξίας 31.860,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 7.646,40€), έκδοσης της οντότητας «.....», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

1β) Κατά το φορολογικό έτος 2024 δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά βιβλία του έτους 2018 σε συνέχεια του με αριθμό πρωτοκόλλου /14-05-2024 αιτήματος για παροχή στοιχείων της ως άνω αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

2) Για το φορολογικό έτος 2018 υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς συμπεριέλαβε σε αυτή τη συνολική καθαρή αξία των παραπάνω Τ.Π.Υ. (31.860,00€), με σκοπό να αυξήσει εικονικά τις δαπάνες της και να μειώσει τα φορολογητέα κέρδη της.

3) Το φορολογικό έτος 2018 υπέβαλε ανακριβώς την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 4^{ου} τριμήνου, καθώς συμπεριέλαβε σε αυτήν τη συνολική καθαρή αξία (31.860,00€) και τον Φ.Π.Α. (7.646,40€) των παραπάνω Τ.Π.Υ., με σκοπό να αυξήσει εικονικά τις φορολογητέες εισροές της και να καταβάλλει μικρότερο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της υποβληθείσας δήλωσης.

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας) απέδειξε ότι η εκδότρια οντότητα είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με πελάτη την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣτΕ 1404/2015, ΣτΕ 1238/2018 κ.λπ.), και, κατά συνέπεια, τα εξήντα έξι (66) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 31.860,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 7.646,40€, ήτοι συνολικής αξίας 39.506,40€€ έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018) ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και, ως εκ τούτου, η συνολική καθαρή αξία αυτών (ύψους 31.860,00€), αφενός, ορθώς προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα χρήσης του φορολογικού έτους 2018 και, αφετέρου, ορθώς αφαιρέθηκε από τις φορολογητέες εισροές της φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, καθώς η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος στις συγκεκριμένες εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές ποσού Φ.Π.Α. (ύψους 7.646,40€).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από τη συνολική εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τη φερόμενη στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία παροχή υπηρεσιών (πραγματοποίηση σχετικών εργασιών). Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο τους τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, αφού εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

Επειδή, κατά την έννοια των προπαρατεθεισών διατάξεων, όταν αποδίδεται σε 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, 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, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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 506/08-02-2012).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι σε περιπτώσεις, όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο προσφεύγων οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, εν προκειμένω, η εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «.....» και με Α.Φ.Μ. ήταν φορολογικώς υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και, ως εκ τούτου, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Επιπλέον, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτή ούτε κατά τη λήψη των επίμαχων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με το περιεχόμενο των από 16-12-2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

Παρόλο που ζητήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με το με αριθμό πρωτοκόλλου /14-05-2024 αίτημα παροχής στοιχείων, **ουδέποτε προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων**, καθώς και **στοιχεία ή έγγραφα που να σχετίζονται με τις συγκεκριμένες συναλλαγές** (συμφωνητικά, φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια, καθώς και στοιχεία για τη διακίνησή τους).

Επειδή, επιπροσθέτως, σχετικά με τη σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και της οντότητας «.....», όπως επικαλείται η πρώτη, για την πραγματοποίηση εργασιών σε διάφορες περιοχές, από τη δεύτερη, σημειώνεται ότι ουδέποτε προσκομίσθηκε το εν λόγω συμφωνητικό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά ούτε και επισυνάπτεται με την υπό κρίση προσφυγή.

Επειδή, συνοψίζοντας, τα ανωτέρω αποδεικτικά στοιχεία ούτε προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε επισυνάπτονται από τον ίδιο με την κρινόμενη ενδικοφανή του προσφυγή.

Επειδή, ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας του λήπτη, δεδομένου του γεγονότος ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184/2010, 1126/2010, ΠΟΛ.

1210/2013) και, συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ/16-12-2024 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Κυρώσεις σε περίπτωση υποτροπής» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο διπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση και, σε κάθε περίπτωση νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο τετραπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον παρόντα Κώδικα.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρθηκε και στο ιστορικό της παρούσας απόφασης, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτοκόλλου /14-05-2024 έγγραφο, με το οποίο, μεταξύ άλλων, του ζητήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024, να προσκομίσει τα εξής: i) αντίγραφα των φορολογικών παραστατικών που έλαβε από την επιχείρηση «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφλησή τους, ii) αντίγραφα στοιχείων ή εγγράφων που σχετίζονται με τις συναλλαγές αυτές (συμφωνητικά, φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια, καθώς και στοιχεία για τη διακίνησή τους), iii) αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τήρησε το έτος 2018 και iv) υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της οντότητας, στην οποία να αναφέρεται ότι τα προσκομισθέντα αποτελούν γνήσια αντίγραφα των πρωτοτύπων.

Επειδή, σε απάντηση του ως άνω αιτήματος, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μόνο τα ακόλουθα:

α) αντίγραφα των εξήντα έξι (66) τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος από την οντότητα «.....»,
β) αντίγραφα δεκαεπτά (17) τιμολογίων εκδοθέντων από την εταιρεία «.....» προς τους, και την εταιρεία «.....» που αφορούν την πώληση ηλεκτρολογικών υλικών και την τοποθέτηση αυτών,

γ) το από 01-11-2018 ιδιωτικό συμφωνητικό που συντάχθηκε μεταξύ των εταιρειών «.....» και του προσφεύγοντος και αφορά σε παρεχόμενες υπηρεσίες τοποθέτησης ηλεκτρολογικού εξοπλισμού, και

δ) αντίγραφα έξι (6) τιμολογίων εκδοθέντων από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος προς την εταιρεία «.....», προκειμένου να πληρωθεί για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του.

Επειδή, παρόλο που του ζητήθηκαν με το ανωτέρω αίτημα, **δεν προσκομίσθηκαν** από τον προσφεύγοντα ούτε αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τήρησε το έτος 2018, ούτε αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, καθώς και στοιχεία ή έγγραφα που να σχετίζονται με τις συγκεκριμένες συναλλαγές (συμφωνητικά, φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια, καθώς και στοιχεία για τη διακίνησή τους).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, **ορθώς επιβλήθηκε** με τη με αριθμό/16-12-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2024, πρόστιμο ποσού ύψους 500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου Νόμου, **λόγω μη ανταπόκρισής του στο ως άνω με αριθμό πρωτοκόλλου /14-05-2024**, από 14-05-2024 και με αριθμό καταχώρισης ειδοποίησης ηλεκτρονικώς αναρτημένο στο λογαριασμό του προσφεύγοντος, **αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024** της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. **για την προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και των λοιπών ζητηθέντων με αυτό εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του** (η οποία συντελέστηκε αυθημερόν, δεδομένου ότι αναγνώστηκε την 14-05-2024), **κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 13, 14, 27, 29 και 83 του Ν. 5104/2024**, στην οποία ο προσφεύγων υπέπεσε για δεύτερη φορά εντός πενταετίας (υπότροπος για πρώτη φορά – προηγούμενη ΑΕΠ /2023).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΗ ΕΠΙΔΕΙΞΗ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, εν προκειμένω, πριν από την έναρξη του ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά (σχετικός αριθμός καταχώρισης με ημερομηνία ανάρτησης 14-05-2024, ημερομηνία ανάγνωσης 14-05-2024 και ημερομηνία κοινοποίησης 14-05-2024) στον προσφεύγοντα τα παρακάτω:

α) η με αριθμό /19-04-2024 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και

β) το με αριθμό πρωτοκόλλου/14-05-2024 Αίτημα Παροχής Στοιχείων του Άρθρου 14 του Ν. 5104/2024 - Γνωστοποίηση Διενέργειας Ελέγχου, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2018, εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών, τα παρακάτω:

1) αντίγραφα των φορολογικών παραστατικών που έλαβε από την επιχείρηση «.....» (Α.Φ.Μ.), καθώς και αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφλησή τους,

2) αντίγραφα στοιχείων ή εγγράφων που σχετίζονται με τις συναλλαγές αυτές (συμφωνητικά, φορολογικά στοιχεία αγοράς των υλικών που αναγράφονται στα τιμολόγια, καθώς και στοιχεία για τη διακίνησή τους),

3) αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τήρησε το έτος 2018 και

4) υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της οντότητας, στην οποία να αναφέρεται ότι τα προσκομισθέντα αποτελούν γνήσια αντίγραφα των πρωτοτύπων.

Επιπλέον, με το ίδιο έγγραφο, γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ότι έχει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τη φορολογική περίοδο που αφορά ο έλεγχος (ήτοι από 01-01-2018 έως 31-12-2018) έως την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, τα οποία προκύπτουν από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε έλαβε χώρα η επίδειξη της εντολής ελέγχου δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας συνέταξε το με αριθμό/14-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν. 2690/1999 και άρθρα 33 και 65 του Ν. 5104/2024) και εξέδωσε τους σχετικούς με αριθμούς /14-11-2024 και /14-11-2024 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα, που κοινοποιήθηκαν νομίμως (ηλεκτρονικά, σχετικός αριθμός καταχώρισης με ημερομηνία ανάρτησης 15-11-2024) στον προσφεύγοντα, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης αυτών, η οποία, ωστόσο, παρήλθε άπρακτη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΙΠΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ΚΔΔ (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι:
«*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.*
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.*

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, **καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης** (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των Φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», παρ. 5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, αναλυτικότερα, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, ήτοι την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του

διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, οι με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ) της Προϊσταμένης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα, καθώς, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο του με αριθμό πρωτοκόλλου /19-12-2023 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων. Επιπλέον, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.

Επειδή, ως εκ τούτου, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ήτοι περί αοριστίας και ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, με αποτέλεσμα αυτές να καθίστανται νομικά πλημμελείς και ακυρωτές, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 6 ΠΑΡ. 1 ΤΗΣ Ε.Σ.Δ.Α.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιβολή δυσανάλογων και υπερβολικών προστίμων, όπως το προσβαλλόμενο με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πρόστιμο ποσού ύψους 500,00€ που επιβλήθηκε σε βάρος του, παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας και έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α..

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον

επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται, εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και αντίθεσης με το άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α. απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ/14-11-2024 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή του προσφυγή, στρέφεται, μεταξύ άλλων, και κατά του με αριθμό/14-11-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Επειδή, ωστόσο, το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά εντάσσεται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του, και, συνεπώς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται κατά του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (ΕΛΠ) και 5104/2024 (ΚΦΔ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και, ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **15-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και πιο συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση α) της με αριθμό/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμό/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και γ) της με αριθμό/16-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 53 και 67 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

και

Β) Την απόρριψη της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το μέρος αυτής που στρέφεται κατά του με αριθμό/14-11-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ως απαράδεκτης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

• **Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)**

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Χρεωστικό ποσό φόρου	7.251,35€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	3.625,68€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.543,96€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	14.751,85€

(ως η με αριθμό/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

- Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.596,67€	5.950,27€	5.950,27€	7.646,40€

(ως η με αριθμό/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

• **Φορολογικό έτος 2024**

Πρόστιμο των άρθρων 53 και 67 του Ν. 5104/2024: 500,00€
(= 2 x 250,00€)

(Ως η με αριθμό/16-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου των άρθρων 53 και 67 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

**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.