



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα, 6/12/2023

Αριθμός Απόφασης: 2086

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

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

4. Τη με ημερομηνία υποβολής και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, και δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες από εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 4.016,50 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 2.008,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.024,75 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 11.049,72 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 5.524,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16.574,58 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. από 5.231,24 ευρώ (όπως είχε προκύψει βάσει δήλωσης) σε 1.907,24 ευρώ (όπως υπολογίστηκε βάσει ελέγχου).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. ποσού 3.324,00 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.661,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.985,99 ευρώ, και επιπλέον μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. από 15.002,05 ευρώ (όπως είχε προκύψει βάσει δήλωσης) σε 5.857,45 ευρώ (όπως υπολογίστηκε βάσει ελέγχου).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Αιτία του ελέγχου ήταν η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρία δύο φορολογικών στοιχείων εντός της χρήσης 2016 και ενός φορολογικού στοιχείου εντός της χρήσης 2017 από την εταιρία με την επωνυμία, η οποία – σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – εξέδωσε εικονικά στοιχεία κατά τα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 προς διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρία. Το πλήθος και η αξία των παραστατικών που έλαβε από τον εν λόγω εκδότη εικονικών στοιχείων και καταχώρησε η προσφεύγουσα εταιρία στα βιβλία της εμφανίζονται κατωτέρω:

Φορολογικό έτος	Πλήθος φορολογικών	Καθαρή Αξία	Αξία Φ.Π.Α.
-----------------	--------------------	-------------	-------------

	στοιχείων		
2016	2	13.850,00	3.324,00
2017	1	38.102,50	9.114,60

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης περί εικονικότητας των τιμολογίων έκδοσης της προμηθεύτριας επιχείρησης, και μετά την ανάλυση των επίμαχων τιμολογίων (που αφορούσαν αγορές χαρτοκιβωτίων, stretch film και αυτοκόλλητες ταινίες), των τραπεζικών αποδεικτικών εξόφλησής τους, συνολικού ύψους 4.700,00 ευρώ, και των φορολογικών στοιχείων διαφόρων μεταφορικών εταιριών, με ελλιπή περιγραφή των μεταφερόμενων υλικών, τα οποία προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, έκρινε ότι τα τιμολόγια είναι εικονικά στο σύνολό τους. Μετά δε τη διαπίστωση ότι τα εν λόγω τιμολόγια είχαν συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογικών ετών 2016 και 2017 της προσφεύγουσας, αναμόρφωσε ανάλογα το δηλωθέν εισόδημα και τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας για τα ελεγχόμενα έτη, όπως αποτυπώνεται στους παρακάτω πίνακες, με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εισοδήματος και Φ.Π.Α.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2016

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα	264.765,54	264.765,54	
ΜΕΙΟΝ: Κόστος Πωληθέντων	196.210,11	196.210,11	
ΜΕΙΟΝ: Δαπάνες	51.538,20	51.538,20	
ΠΛΕΟΝ: Δαπάνες μη εκπιπόμενες		13.850,00	13.850,00
Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	16.991,69	30.841,69	13.850,00
ΠΛΕΟΝ: Δαπάνες από φορολογική αναμόρφωση	625,54	625,00	
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	17.617,23	31.467,23	13.850,00

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2017

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα Έσοδα	235.839,80	235.839,80	
ΜΕΙΟΝ: Κόστος Πωληθέντων	167.888,05	167.888,05	
ΜΕΙΟΝ: Δαπάνες	55.830,82	55.830,82	

ΠΛΕΟΝ: Δαπάνες μη εκπιπόμενες		38.102,50	38.102,50
Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	12.120,93	50.223,43	38.102,50
ΠΛΕΟΝ: Δαπάνες από φορολογική αναμόρφωση	846,65	846,65	
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	12.967,58	51.070,08	38.102,50

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΤΟΥΣ 2016

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
		Φορολογητέα Αξία	Φόρος που αναλογεί	Φορολογητέα Αξία	Φόρος που αναλογεί
111	Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	219.817,99	40.437,75	205.967,99	37.113,75
112	Αγορές και εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)				
113	Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ. αγαθών (πάγια)				
114	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	17.858,74	4.141,36	17.858,74	4.141,36
115	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών αρ. 14.2.α	374,72	89,93	374,72	89,93
116	Λοιπές πράξεις λήπτη				
128	Φορολογητέες εισροές έως 31/03/2015				
129	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ/ΦΟΡΟΥ	238.051,45	44.669,04	224.201,45	41.345,04

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΤΟΥΣ 2017

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	
		Φορολογητέα Αξία	Φόρος που αναλογεί	Φορολογητέα Αξία	Φόρος που αναλογεί
111	Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	250.598,29	49.304,71	212.495,79	40.160,11
112	Αγορές και εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)				

113	Λοιπές εισαγωγές εκτός επενδ. αγαθών (πάγια)				
114	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	1.726,00	414,24	1.726,00	414,24
115	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών αρ. 14.2.α	2.187,98	525,12	2.187,98	525,12
116	Λοιπές πράξεις λήπτη				
128	Φορολογητέες εισροές έως 31/03/2015				
129	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ/ΦΟΡΟΥ	254.512,27	50.244,07	216.409,77	41.099,47

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. η ασκούμενη επί χρόνια επιχειρηματική της δραστηριότητα είναι εμφανής και νόμιμη, με σταθερή έδρα και τηρώντας όλες τις υποχρεώσεις προς το κράτος,
2. οι παραδοχές του ελέγχου είναι αβάσιμες, αόριστες και επαχθέστατες για το μέγεθος της οικονομικής της δραστηριότητας,
3. ο έλεγχος βασίστηκε στο πόρισμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το οποίο όμως είναι ανακριβές, αφού μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν παραστατικά από την εκδότρια εικονικών περιλαμβάνει και ατομική επιχείρηση, ο ιδιοκτήτης της οποίας κηρύχθηκε αθώος για την κατηγορία της λήψης εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Λαμίας, και
4. η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν έγινε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1125/2014, διότι έγινε με ηλεκτρονική ανάρτηση των πράξεων πλην όμως όλες οι πράξεις αναρτήθηκαν στο ίδιο αρχείο και επιπλέον δεν ακολούθησε η αποστολή ενημερωτικού e mail από την αρμόδια υπηρεσία στον λογαριασμό ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της εταιρίας, με συνέπεια να μην προκύπτει κατά αμάχητο τεκμήριο ότι έλαβε πράγματι γνώση των καταλογισθέντων φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 – *Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες* του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε), 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:
[...]

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 [...]

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 – *Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)* του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 – *Πεδίο εφαρμογής των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014)*, ισχύει ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

[...]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη [...]

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 – *Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014)* ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 – *Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος* του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση [...]

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας [...]

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

[...]

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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρώνεται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 – Αυθεντικότητα του τιμολογίου του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 – Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος [...] 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1142/2016 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του ν. [4337/2015](#) (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015)» του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διευκρινίστηκε ότι:

«**Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων**

i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 5 του άρθρου 66](#) του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).

ii. Ειδικά, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 – *Επαρκής αιτιολογία* του Κ.Φ.Δ., ισχύει 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 το άρθρο 65 – *Βάρος απόδειξης* του Κ.Φ.Δ., 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 σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 έχει κριθεί ότι:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο.»

Επειδή, 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 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 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 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 ν' 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), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, 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 ο έλεγχος στοιχειοθέτησε επαρκώς τη θέση του περί εικονικότητας των εν λόγω τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, βασιζόμενος στο πόρισμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, όπως αποτυπώθηκε στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αναφορικά με την εκδότρια εταιρία εικονικών στοιχείων με την και τούτο διότι στις οικείες από εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 και 2017, αναφορικά με την προσφεύγουσα, συμπεριλήφθηκαν οι παρακάτω πληροφορίες σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση:

1. από το ύψος των πωλήσεων που εμφάνιζε δημιουργήθηκε η εντύπωση οργανωμένης επιχείρησης, με ανάλογη στελέχωση σε προσωπικό και υλικοτεχνική υποδομή, τα οποία στην πραγματικότητα δε διέθετε,
2. ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. διεύθυνση της έδρας της,

3. δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία, τα οποία περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου από αιφνιδιαστικό έλεγχο στο γραφείο του λογιστή της,

4. η μεγαλύτερη αξία των αγορών της για τις χρήσεις 2016 και 2017 αφορούσε φορολογικά στοιχεία που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές (δεδομένου ότι εκδόθηκαν από συναλλακτικώς ανύπαρκτες επιχειρήσεις και δεν απέδειξε ότι τα έχει εξοφλήσει) και ήταν αυτή που τροφοδότησε τις πωλήσεις της στη συντριπτική τους πλειοψηφία, σύμφωνα με τη σχέση μεταξύ ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως παρουσιάστηκε στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΛΑΒΕ		ΕΞΕΔΩΣΕ	
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2016	61	Εικονικές Αγορές 437.010,68	220	573.295,20
	87	Πραγματικές Αγορές 32.316,59		
	60	Υποπτες Αγορές 60.325,40		
2017	19	Εικονικές Αγορές 594.777,30	46	683.728,28
	82	Πραγματικές Αγορές 137.320,95		

5. από τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης που εφάρμοσε ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει με ακρίβεια τα εικονικά τιμολόγια που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, προέκυψε ότι πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 558.303,35 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και 630.650,91 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 αφορούσαν εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, πέραν του πορίσματος του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και πληθώρα άλλων στοιχείων, τα οποία προέκυψαν από την επεξεργασία των επίμαχων τιμολογίων (τα οποία προσκομίσθηκαν στον έλεγχο) αλλά και από τα αποδεικτικά που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών, που είναι τα κάτωθι:

1. στα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από τη εντός του 2016 (υπ' αριθ.) δεν αναγράφεται το σχετικό δελτίο αποστολής,
2. στο τιμολόγιο που έλαβε από τη εντός του 2017 (υπ' αριθ.) αναφέρονται τα σχετικά υπ' αριθ. 8, 9 και 10 δελτία αποστολής αλλά προσκομίστηκε μόνο το ένα από αυτά (υπ' αριθ. 8),
3. σε κανένα από τα ανωτέρω τιμολόγια δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο που έκανε τη μεταφορά των εμπορευμάτων,
4. ως τόπος αποστολής των εμπορευμάτων αναφέρεται η έδρα της εκδότριας επιχείρησης, η οποία ωστόσο δε λειτούργησε στη διεύθυνση αυτή, όπως προέκυψε από αυτοψία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης,

5. τα παραστατικά έχουν εκδοθεί μηχανογραφικά, χωρίς να φέρουν σήμανση από φορολογικό μηχανισμό,

6. η εξόφληση των τιμολογίων αυτών έγινε, κατά δήλωση της προσφεύγουσας, με τα παρακάτω εμβάσματα (αντίγραφα των οποίων προσκομίσθηκαν στον έλεγχο), τα οποία όμως λόγω ημερομηνίας και ποσού δε δύνανται να συσχετιστούν με τα εν λόγω τιμολόγια:

Ημερομηνία εκτέ- λεσης συναλλα- γής	Κωδικός συναλλα- γής	Ποσό	Αιτιολογία	Δικαιούχος
.....		2.000,00		
.....		800,00		
.....		500,00		
.....		500,00		
.....		500,00		
.....		400,00		
Σύνολο		4.700,00		

7. για τη μεταφορά των προϊόντων των επίμαχων τιμολογίων εκδόθηκαν, σύμφωνα με την προσφεύγουσα, τα παρακάτω παραστατικά μεταφορικών εταιριών (αντίγραφα των οποίων προσκομίσθηκαν στον έλεγχο), τα οποία και πάλι δε μπορούν να συσχετισθούν με τα προϊόντα των τιμολογίων λόγω της ελλιπούς περιγραφής τους:

ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡ / ΗΜ/ΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΡ. ΣΧΕΤ. ΠΑΡΑ- ΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
.....		126,48	ΤΙΜ. 20	ΠΑΛΛΕΤΕΣ ΧΑΡΤΟ- ΚΙΒΩΤΙΑ
.....		37,39	ΤΙΜ. 39	ΔΕΜΑΤΑ ΔΙΑΦΟΡΑ
.....		372,00	ΔΑ 9/10	ΠΑΛΛΕΤΕΣ, ΧΑΡ- ΤΟΚΙΒΩΤΙΑ, ΠΑΛ- ΛΕΤΕΣ ΣΤΡΕΤΣ
.....		248,00	ΔΑ 9	ΠΑΛΛΕΤΕΣ

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, βάσιμα ο έλεγχος έκρινε ότι και τα τρία φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία από την εταιρία με την επωνυμίαείναι εικονικά στο σύνολό τους, γεγονός που αφαιρεί από την προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης της αξίας των τιμολογίων αυτών για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα στις χρήσεις 2016 και 2017, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τα αποτελέσματα και τις φορολογητέες εισροές που δήλωσε η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, στις αντίστοιχες δηλώσεις

εισοδήματος και Φ.Π.Α., αφαιρώντας τις δαπάνες που δεν ήταν πραγματικές, και επομένως απορρίπτονται ως αβάσιμοι οι υπ' αριθ. 1 - 3 ισχυρισμοί της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 – *Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων* του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [4727/2020](#) (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

[...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Στην περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης, η κοινοποίηση των εγγράφων βεβαιώνεται με την ψηφιοποιημένη ιδιόχειρη υπογραφή επί αυτών από το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση, ή σε περίπτωση απουσίας του, από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 24 του Κώδικα. Αν τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου λείπουν ή αρνούνται να υπογράψουν, η κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτηση των εγγράφων στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, στο Άρθρο 2 – *Υποχρεώσεις Φορολογουμένων* της Απόφασης ΠΟΛ 1125/2014 με θέμα: «Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης» του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι:

«Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.»

Επειδή στο άρθρο 3 – Διαδικασία Κοινοποίησης της ως άνω απόφασης προβλέπεται ότι:

«Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του [άρθρου 28](#) του Ν. [4174/2013](#) αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την εικόνα των ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων που έγιναν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς την προσφεύγουσα εταιρία, οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου αναρτήθηκαν στον λογαριασμό της εταιρίας στο taxisnet την 30/6/2023, στις 14:19:17, και παράλληλα απεστάλη ειδοποίηση μέσω e mail στη δηλωθείσα από την εταιρία διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου λίγα λεπτά αργότερα, στις 14:30:20, ενώ η ανάγνωση του ηλεκτρονικού μηνύματος από την προσφεύγουσα, που αποτελεί και το χρονικό σημείο της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., έλαβε χώρα την ίδια ημέρα και ώρα 15:42:35.

Ως εκ τούτου, τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. διαδικασία ηλεκτρονικής κοινοποίησης των πράξεων, με συνέπεια να είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και ο τέταρτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Ποσό για καταβολή: 6.024,75 ευρώ

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
Μείωση ποσού για έκπτωση: 3.324,00 ευρώ

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Ποσό για καταβολή: 16.574,58 ευρώ

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ποσό για καταβολή: 4.985,99 ευρώ

Μείωση ποσού για έκπτωση: 9.144,60 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη εταιρία.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.