



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

Αθήνα: 01-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1202

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία εδρεύει νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, που αφορούν το **φορολογικό έτος 2017**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ΔΟΥ Ηρακλείου μετά τη διενέργεια ελέγχων στις οντότητες:, διαπίστωσε ότι αυτές εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό έτος 2017 τα κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

Προμηθευτής:	πλήθος	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
.....	66	23.843,65€	5.722,48€	29.566,13€
.....	12	40.122,00€	9.648,00€	49.770,00€
Σύνολα φορολογικού έτους 2017	78	63.965,65€	15.370,48 €	79.336,13 €

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

1. Η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στο ΦΠΑ 24%, 8 φορολογικά παραστατικά-τιμολόγια εκδόσεως καθαρής αξίας 26.300,00€ για τα οποία διενεργεί αποσβέσεις ύψους 306,83€ τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση.
2. Η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στο λογ. 24%, 6 φορολογικά παραστατικά-τιμολόγια εκδόσεως καθαρής αξίας 13.822,00€, τα οποία ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας αφού έχει κριθεί ότι αφορούν εικονικές συναλλαγές.
3. Η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στο λογ. ΜΕ ΦΠΑ 24%, 66 φορολογικά παραστατικά-τιμολόγια εκδόσεως καθαρής αξίας 23.843,65€, τα οποία ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας αφού έχει κριθεί ότι αφορούν εικονικές συναλλαγές.
4. Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσό ύψους 43.731,97€ το οποίο αποτελεί διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα ακόλουθα:

A. Φορολογία εισοδήματος

Ο έλεγχος της ΔΟΥ Ηρακλείου προσδιόρισε τα αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2017 λογιστικά, με την προσθήκη στα αποτελέσματα των κατωτέρω λογιστικών διαφορών:

Λογιστικές διαφορές φόρου εισοδήματος	2017
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	37.665,65€
Αποσβέσεις μη αναγνωριζόμενες λόγω λήψης εικονικών στοιχείων παγίων του έτους 2019	306,83€
Διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης	43.731,97€
Λογιστική διαφορά	81.704,45€

B. Φ.Π.Α

Δεν αναγνωρίστηκε για το φορολογικό έτος 2017 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000, λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων, φορολογητέες εισροές ύψους 63.965,65 € και φόρος εισροών ύψους 32.712,16 €.

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός – Ημερ/νια πράξης	Οριστική Πράξη	Διαφορά φορολογητέας βάσης/Διαφορά φορολογητέων εισροών	Διαφορά φόρου/Διαφορά υπολοίπου φόρου εισροών	Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού/Μείωση πιστωτικού υπολοίπου
<u>1</u>		<u>Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος</u>	77.558,15	22.491,86	11.245,93	33.665,72
<u>2</u>		<u>Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ</u>	63.965,65	32.712,16	0,00	32.712,16

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένη και αόριστη εκτίμηση από την φορολογική αρχή αναφορικά με την δήθεν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων την χρήση 2017.
- 2) Μη σύννομη έκδοση των υπό κρίση πράξεων λόγω μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και των εκθέσεων ελέγχου που αφορούν τις εκδότες επιχειρήσεις και αποτελούν το έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων, με αποτέλεσμα την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής αυτών. - Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν έχουν εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., αλλά έχουν υπογραφεί αναρμοδίως από την Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **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. [...]**».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 και του κύκλου των 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, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά τούτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε

συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή 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 [Επ. Σπηλιωτόπουλου, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα 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 «δύνатаι να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».*

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε συναλλαγές απολύτως πραγματικές, πλην όμως από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, για τους παρακάτω λόγους:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία κρίθηκε για το φορολ. έτος 2017 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ηρακλείου που αφορά τον ανωτέρω εκδότη:

1) Στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS δηλώνει έδρα στην οδό, υποκατάστημα στην οδόκαι αποθήκη στην οδό Ο έλεγχος μετέβη στις δηλωθείσες διευθύνσεις του ελεγχόμενου, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη εγκαταστάσεων. Στην οδό βρίσκεται ένα μικρό κατάστημα κλειστό, όπου υπήρχε ταμπέλα το όνομα του ελεγχόμενου και δραστηριότητα είδη καθαριότητας. Το υποκατάστημα στην οδόδεν υφίσταται. Όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, το ακίνητο μισθώθηκε από 1/11/2014 έως 31/7/2015, η εκμισθώτρια δεδηλώνει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα μισθώματα του έτους 2015 ως ανείσπρακτα. Τέλος, στην οδόυπάρχει μια άδεια αποθήκη, η ιδιοκτήτρια της οποίας,ενημέρωσε τον έλεγχο ότι οείχε στο παρελθόν, προ του έτους 2015, νοικιάσει το ακίνητο για λίγους μήνες και έκτοτε παραμένει στη χρήση της ίδιας. Από το πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει ποτέ δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, άρα δεν έχει ακίνητα στην κατοχή του και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο. Επιπλέον στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν δηλώνει δαπάνες ενοικίων.

2) Από τα στοιχεία που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η αρμόδια Διεύθυνση του ΙΚΑ Ηρακλείου, προέκυψε ότι οδεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό στη χρήση 2017, ούτε έχει υποβάλει Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις, παρά το γεγονός ότι εμφανίζεται να παρέχει μεγάλης έκτασης υπηρεσίες. Από έλεγχο στο αρχείο της υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι δεν εμφανίζει δαπάνες μισθοδοσίας στο έντυπο Ε3, ούτε ο ίδιος προσκόμισε κανένα παραστατικό δαπάνης για τη μισθοδοσία των εργαζόμενων.

3) Λόγω της μη ανταπόκρισης του ελεγχόμενου στις προσκλήσεις της υπηρεσίας να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα στις χρήσεις βιβλία και στοιχεία, για τον προσδιορισμό του ύψους των συναλλαγών του, αναζητήθηκαν στοιχεία από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών ΜΥΦ, που υπέβαλε ο ίδιος και τρίτες αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι στη χρήση 2017, ο ελεγχόμενος εξέδωσε 1605 εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 525.466,90 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 126.112,06 ευρώ, ενώ προκύπτουν μηδενικές αγορές. Σημειώνεται ότι και κατά τον έλεγχο των χρήσεων 2015 και 2016 που προηγήθηκε, διαπιστώθηκε μεγάλος όγκος πωλήσεων χωρίς αγορές.

4) Εξέδιδε φορολογικά στοιχεία αξίας, πάντα μικρότερης των 500,00 ευρώ, για να μην αποδεικνύεται η εξόφλησή τους.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, και συγκεκριμένα στην καρτέλα του ως άνω προμηθευτή της, διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Οι συναλλαγές είναι κάτω των 500€ ώστε να μην απαιτείται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο, προκειμένου να αναγνωριστούν ως δαπάνη με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013,
- 2) Η προσφεύγουσα κάνει αγορές υλικών καθαριότητας μέσα στην ίδια μέρα λαμβάνοντας δύο, τρία ή και τέσσερα διαφορετικά ΔΑ-ΤΙΜ ώστε αυτά να έχουν μικρότερη αξία των 500€, τα οποία εξοφλούνται με μετρητά.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία κρίθηκε για το φορολ. έτος 2017 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ηρακλείου που αφορά τον ανωτέρω εκδότη:

- 1) Δήλωνε έδρα της επιχείρησής του το έτος 2017, μισθωμένο ακίνητο στο Ηράκλειο, επί της Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε στις, διαπιστώθηκε ότι στη συγκεκριμένη διεύθυνση υπάρχει παλιά ισόγεια κατοικία, η οποία **κατά δήλωση των περιοίκων παραμένει κλειστή πολλά χρόνια λόγω ακαταλληλότητας του κτιρίου.**
- 2) **Δεν προκύπτει ότι απασχόλησε προσωπικό** κατά το επίμαχο διάστημα. Από τα στοιχεία που έθεσε στη διάθεση της υπηρεσίας η αρμόδια Διεύθυνση του ΕΦΚΑ, σε απάντηση του με αριθ. πρωτ. εγγράφου, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει απασχολήσει προσωπικό. Από έλεγχο στο αρχείο της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΜΥ, ούτε προσκομίστηκε παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζόμενων, ούτε εμφανίζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης πληρωμές σε εργαζόμενους.
- 3) Η ελεγχόμενη εμφανίζεται να παρέχει μεγάλης έκτασης υπηρεσίες (αποξηλώσεις, γύψινα καλούπια, μονώσεις ψυκτικών θαλάμων, εργασίες σε σκάφη αναψυχής, βαφή κτηρίων μετά υλικών, αστάρωμα και βαφή μεταλλικών επιφανειών, λουστράρισμα ξύλινων επιφανειών, ελαιοχρωματισμοί γυψοσανίδων τσιμεντοσανίδων κτλ.), **χωρίς να διαθέτει καμιάς μορφής υλικοτεχνική υποδομή** και συγκρότηση που απαιτείται για τις δραστηριότητες που εμφάνιζε, γεγονός που επαληθεύει με σαφή τρόπο την εικονικότητα των συναλλαγών. Δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο, ούτε προσκόμισε η ελεγχόμενη στοιχεία για τη μίσθωση εξοπλισμού, ούτε προέκυψε η ανάθεση εργασιών σε τρίτο πρόσωπο.
- 4) Λόγω της **μη ανταπόκρισής της στις προσκλήσεις** της υπηρεσίας να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης, για τον προσδιορισμό του ύψους των συναλλαγών της, αναζητήθηκαν στοιχεία από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών ΜΥΦ, που υπέβαλαν τρίτες αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, για τη χρήση 2017. Από τον έλεγχο προέκυψαν πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 166.958,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 40.088,60 ευρώ και αγορές-δαπάνες ύψους 30,65 ευρώ πλέον ΦΠΑ 7,35 ευρώ. Η ίδια η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΜΥΦ εσόδων εξόδων. Σημειώνεται ότι δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά των εξόδων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι αγορές που πραγματοποίησε είναι πραγματικές και αν αφορούν δαπάνες της επιχείρησής.
- 5) Για κανένα από τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη, δεν προσκομίστηκε εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής όπως ορίζει το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013. Ο έλεγχος

προχώρησε σε άνοιγμα των τραπεζικών της λογαριασμών και διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποίησε καμία τραπεζική συναλλαγή κατά το επίμαχο έτος.

6) Η ελεγχόμενη τη χρήση 2017 δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ έχει υποβάλλει εκπρόθεσμα περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα τρία πρώτα τρίμηνα του έτους 2017, όπου δηλώνει φορολογητέες εκροές ύψους 26.400,00 ευρώ και ΦΠΑ 6.336,00 ευρώ και φορολογητέες εισροές 1.750,00 ευρώ με ΦΠΑ 420,00 ευρώ ενώ σύμφωνα με τις ΜΥΦ των αντισυμβαλλομένων οι φορολογητέες εκροές ανέρχονται σε 166.958,00 ευρώ με ΦΠΑ 40.088,6 ευρώ και οι φορολογητέες εισροές ανέρχονται σε 30,65 ευρώ με ΦΠΑ 7,35 ευρώ.

7) Από έρευνα στο πληροφοριακό σύστημα taxis, δεν προέκυψε να έχουν κατατεθεί συμφωνητικά είτε από την ελεγχόμενη είτε από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, για τις εργασίες που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα παραστατικά εμβασμάτων μέσω ΕΛΤΑ διαπιστώθηκε ότι αφορούν σε επαναλαμβανόμενες καταθέσεις μέσα σε δύο ημέρες με διαφορά λίγων λεπτών, σύμφωνα με τον αύξοντα αριθμό της κάθε απόδειξης, τακτική συνήθης των εικονικών τιμολογίων.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα στη χρήση 2017 από τους ανωτέρω εκδότες, αφορούν σε ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, αφού οι εκδότες των στοιχείων ήταν πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθεταν αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωναν, ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων τους, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχουν τη δυνατότητα να διενεργούν πωλήσεις και να παρέχουν υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργούν.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη ΣτΕ 116/2013, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη ΣτΕ 1404/2015, «[...] 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 [...]»,

Με τη ΣτΕ 1238/2018, « [...] 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 την 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 την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα κάτωθι:

Α) Την απογραφή/αυτοψία της Γ.Γ.Π. Κρήτης, την απόφαση του Γ.Γ. Πολιτικής Προστασίας και την βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας από τις οποίες προκύπτει ότι εξαιτίας των ακραίων καιρικών φαινομένων (ισχυρές βροχοπτώσεις-πλημμύρες) που είχαν εκδηλωθεί το διάστημα στον Δήμο είχαν εισχωρήσει νερά στον υπόγειο χώρο του ξενοδοχείου με αποτέλεσμα τη διαβροχή επίπλων, ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, ειδών ένδυσης-υπόδησης, οικιακού εξοπλισμού και διαφόρων εγγράφων. Μεταξύ των εγγράφων, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας είναι και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και οι εξοφλητικές αποδείξεις αυτών.

Β) Την από έγγραφη εκτύπωση του ΓΕ.ΜΗ της εκδότριας επιχείρησης.

Γ) Αναλυτικό καθολικό για τα Δ.Α.-Τ.Π. που έλαβε από τον προμηθευτή

Δ) Σημείωμα καθαρών πωλήσεων/δαπανών υλικών καθαριότητας κλπ. της δεκαετίας 2012 έως 2021.

Ε) Φωτογραφικό υλικό από το facebook, από το οποίο προκύπτει ότι ο προμηθευτής της διατηρεί επιχείρηση με χαρτικά – απορρυπαντικά είδη συσκευασίας με την επωνυμία του με επιγραφή που φέρει το όνομά του με κεντρική αποθήκη επί της οδού και υποκατάστημα επί της οδού

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (ΣτΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι «...τα επίμαχα προϊόντα, την χρήση 2017, αγόρασα από το κατάστημα (κεντρική αποθήκη) της οδού, του σταδιακά, ασφαλώς, και ήταν βέβαια σε επαγγελματικές συσκευασίες (πχ χαρτί κουζίνας 3 kg , κοκ). Μου παρεδόθησαν δε στο ξενοδοχείο, από τον ίδιο τον ο οποίος τα μετέφερε με το ιδιόκτητο μικρό φορτηγό (βαν), τα οποία εξόφλησα, τοις μετρητοίς...»

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αναλυτικό καθολικό για τα 66 Δ.Α.-Τ.Π. που έλαβε από τον προμηθευτή από το οποίο όμως δεν προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων κατά τη χρήση 2017 ούτε με τραπεζικό μέσο αλλά ούτε με μετρητά (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα).

Επειδή, σχετικά με τις δύο φωτογραφίες που προσκομίσθηκαν, η μία αποτυπώνει τη προθήκη του καταστήματος με αναγραφόμενη διεύθυνση όπου ουδέποτε ο εκδότης είχε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση.

Επιπρόσθετα, από την έρευνα που έγινε στο ηλεκτρονικό αρχείο ΓΠΣ προέκυψε ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δηλώνει μέχρι και σήμερα:

α) επαγγελματική εγκατάσταση κεντρικό κατάστημα επί της οδού στο οποίο κατά την αυτοψία που έγινε στις διαπιστώθηκε ότι λειτουργεί κατάστημα περιποίησης νυχιών

β) τηρούμενο υποκατάστημα στον αριθμό της ίδιας ως άνω οδού το οποίο έχει διαπιστωθεί ότι δεν υπάρχει.

γ) τηρούμενη αποθήκη επί της οδού η ιδιοκτήτρια της οποίας,, δήλωσε ότι ο ελεγχόμενοςείχε ενοικιάσει την αποθήκη για λίγους μήνες σε χρόνο προγενέστερο της ελεγχόμενης χρήσης (πριν το 2015) και έκτοτε παραμένει αποθήκη για χρήση της ιδιοκτήτριας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης, και τον αιτιώδη

σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣΤΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων, συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται μη σύννομη έκδοση των υπό κρίση πράξεων λόγω μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου αλλά και των εκθέσεων ελέγχου που αφορούν τις εκδότριες επιχειρήσεις και αποτελούν το έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων, με αποτέλεσμα την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/2018, ορίζεται ότι:

«1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.»

Επειδή, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής, συντάχθηκαν και αναρτήθηκαν στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στο taxisnet, η με αριθ. πρωτ. πρόσκληση παροχής υπηρεσιών του άρθρου 14 ΚΦΔ και το με αριθ. πρωτ. έγγραφο γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης αντίστοιχα, με ημερομηνία **ανάρτησης** και με ημερομηνία **ανάγνωσης την ίδια μέρα**. Επομένως η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να υποβάλει μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις αν το επιθυμούσε.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν απέκτησαν νόμιμη υπόσταση επειδή υπεγράφησαν αναρμοδίως από την Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες [...]. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι:

«1. Ο Διοικητής δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, δυνάμει της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η με αρ. απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει, και θεωρούνται, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τη δε Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου υπογράφει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. (βλ. άρθρο 1 παρ. 23 και 26 της ως άνω απόφασης).

Επειδή, εν προκειμένω, στο προοίμιο των Πράξεων αναγράφεται, η προαναφερθείσα απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα σώματα των Εκθέσεων Ελέγχου και των Πράξεων, αυτές πράγματι θεωρήθηκαν/υπογράφηκαν, όπως απαιτείται εκ των ανωτέρω διατάξεων, από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου α/α, η οποία αποτελεί το αρμόδιο διοικητικό όργανο για τη σύνταξη/έκδοση αυτών. Συνεπώς οι επίμαχες εκθέσεις ελέγχου φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν και υπογράφηκαν νόμιμα, παρά τα αντιθέτως προβαλλόμενα.

Επειδή, στην παρ.5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

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

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ακύρωση για τυπικές παραλείψεις, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτών, δεδομένου ότι ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση ο 2^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απαραδέκτως προβάλλεται.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των:

α) υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για το Φορολογικό έτος 2017.

β) υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ /πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φορολογικής περιόδου 01.01.17 – 31.12.17.

Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό Έτος 2017

A) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	22.491,86 €
Πρόστιμα άρθρου 58	11.245,93 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.665,72 €

B) ΦΠΑ

Διαφορά Πιστωτικού υπόλοιπο	32.712,16 €
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^α ΚΦΔ	0,00 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	32.712,16 €

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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