



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 2/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3293

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aaade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ με έδρα επί της οδού κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ.ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018**
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΚΕΡΚΥΡΑΣ καθώς και την από 02/08/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων επί των οποίων

εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

Επί της από **19/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με **ΑΦΜ**,η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 08/08/2024 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος 16.538,70 Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 8.269,35 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 24.808,05 Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** φορολογικής περιόδου **01-01-2018 έως 31-12-2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας νέο μικρότερο πιστωτικό υπόλοιπο **ΦΠΑ** ποσού 13.686,90 Ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2018, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. και Εισοδήματος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκ μέρους της εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων. Ο έλεγχος κατέληξε στην επιβολή των σχετικών καταλογισμών με την έκδοση των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται στην από 02/08/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων η οποία συντάχθηκε βασιζόμενη στην από 04/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 και ν. 4987/2022 για την εκδότρια εταιρία **ΑΦΜ**της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Βάσει της από 04/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου και του με αριθμού πρωτ. Δελτίο Παροχής Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση βάσει του αρ. 22 και 23 του ν.4172/2013 από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των συνολικά 115 εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας 57.030,00€ και ΦΠΑ 13.687,20€ και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Πλέον, ο έλεγχος ως προς τη φορολογία ΦΠΑ δεν αναγνώρισε την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους 13.687,20€ για φορολογητέες εισροές ύψους 57.030,00€, όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα:

Διαφορές Ελέγχου	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	57.030,00	13.687,20

Ακολούθως, εκδόθηκε το υπ' αριθμό/18-06-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σε απάντηση του οποίου η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις του.

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

1. Έλλειψη ουσιαστικών προϋποθέσεων.
2. Μη επίδειξη εντολής ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 20 § 6 του π.δ. 184/1997.
3. Αντίθεση στην αρχή της αναλογικότητας.
4. Παράλειψη προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 7 ΚΒΣ καθώς πριν από τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και την επιβολή προστίμου, ο αρμόδιος Προϊστάμενος ΔΟΥ πρέπει να προχωρήσει στην επίδοση σημειώματος στο φορολογούμενο.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες, νομικά πλημμελείς και πλήρως αναιτιολόγητες και δεν περιέχουν τα απαιτούμενα τυπικά και ουσιαστικά πραγματικά περιστατικά και στοιχεία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης 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..Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «5) Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος, 7) Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την

ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

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, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. **(ΣτΕ 506/2012)**). 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 ταύτα 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**). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο)

δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, 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 επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 02/08/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, ερειδόμενη στην από 04/12/2023 έκθεση ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας αναφέρεται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ΑΦΜ οι οποίοι απεικονίζονται ως κάτωθι:

- Δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα του άρθ. 14 ν. 4987/2022 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.
- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και δηλώσεις Φ.Π.Α.
- Δεν έχει απασχολήσει προσωπικό.
- Δεν διαθέτει επαγγελματικά οχήματα.
- Οι αγορές του είναι αμελητέες και δυσανάλογες μπροστά στο κόστος των υλικών που θα έπρεπε να ξοδέψει προκειμένου να παρέχει τις υπηρεσίες όπως αυτές περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια.
- Σε πολλές περιπτώσεις παρατηρείται να διεξάγονται εργασίες σε γεωγραφικά απομακρυσμένες μεταξύ τους περιοχές.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το έτος 2018 αντικατέστησε μέρος των ηλεκτρολογικών και λοιπών εγκαταστάσεων της ξενοδοχειακής επιχείρησής και οι εν λόγω εργασίες ανατέθηκαν στον ο οποίος είναι γνωστός και ότι τα υλικά που χρησιμοποίησε είναι απολύτως αληθή και έλαβαν χώρα στο σύνολο τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα, όπως ισχυρίζεται ανέθεσε σε τον έλεγχο

των εγκαταστάσεων του ξενοδοχείου μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου και αυτός συνέταξε έκθεση ελέγχου, απόσπασμα της οποίας απεικονίζεται στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται από την προσφεύγουσα το ίδιο το έγγραφο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή από το οποίο να προκύπτουν τα στοιχεία του υπογράφοντα πιστοποιημένου ηλεκτρολόγου (ονοματεπώνυμο, ΑΔΤ, αριθμός αδείας).

Επειδή, από τις φωτογραφίες που ενσωματώνονται στην ενδικοφανή προσφυγή, ως μέρος της ανωτέρω έκθεσης του ηλεκτρολόγου, αναφέρεται ότι οι φωτογραφίες λήφθηκαν στις 30/08/2024 (εκ παραδρομής προφανώς αναγράφεται 30/08/2014), έξι χρόνια μετά την υποτιθέμενη εκτέλεση των εργασιών από τον εκδότη ΑΦΜ από τις οποίες ωστόσο δεν προκύπτει ούτε η ημερομηνία λήψης τους, ούτε κάποια σύνδεση των φωτογραφιών με τα υπό

κρίση τιμολόγια μέσω κάποιου κωδικού που να καθορίζει τη ταυτοποίηση και ως εκ τούτου τα εν λόγω στοιχεία δε φέρουν ουδεμία αποδεικτική δύναμη.

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δε τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Δηλαδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δε διέθετε προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε τις απαραίτητες πρώτες ύλες για την εκτέλεση των έργων που φέρεται ότι πραγματοποίησε και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτών, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να τεκμηριώσει επαρκώς την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δε 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).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περεταίρω ότι δεν έγινε επίδειξη της εντολής ελέγχου ενώ από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι πριν την έναρξη του ελέγχου έγινε ηλεκτρονική κοινοποίηση των κάτωθι στοιχείων με **ημερομηνία ανάρτησης και ανάγνωσης την 25/04/2024:**

- α) της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου,
- β) της υπ' αριθ. γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού,
- γ) το υπ' αριθ..... αίτημα του άρθ. 14 ν. 4987/2022.

Περαιτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα με ημερομηνία ανάρτησης και ανάγνωσης την **17/05/2024** την υπ' αριθ. τροποποιητική ως προς τις διατάξεις εντολή ελέγχου.

Επειδή, επίσης, ισχυρίζεται ότι η αρμόδια ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ δεν προχώρησε στην επίδοση σημειώματος διαπιστώσεων η οποία συνιστά ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και η παράλειψη της επιδόσεως με κλήση για παροχή εξηγήσεων από το φορολογούμενο για τις παραβάσεις που του αποδίδονται ή η πλημμελής τήρησή του, συνεπάγεται την ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων** που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83... **3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης**, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης ...**4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 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. 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. 3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι υπ' αριθ..... Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018. Η ψηφιακή ανάρτηση των ανωτέρω εγγράφων διενεργήθηκε στις **19/06/2024** και ως εκ τούτου σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 5104/2004 τεκμαίρεται ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε **μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό της προσφεύγουσας.**

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, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί της αρχής της αναλογικότητας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87, παρ. 2 και 93, παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες, νομικά πλημμελείς, πλήρως αναιτιολόγητες και δεν περιέχουν τα απαιτούμενα τυπικά και ουσιαστικά πραγματικά περιστατικά και στοιχεία, όμως από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν με σαφήνεια οι λόγοι της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό εισοδήματος και ΦΠΑ και συνακόλουθα στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 02/08/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **19/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με **ΑΦΜ** και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018.

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

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	16.538,70
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	8.269,35
Σύνολο φόρου για καταβολή	24.808,05

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018.

Ανάλυση	Απόφαση
Πιστωτικό Υπόλοιπο	13.686,80
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.686,80

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.

