



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23.1.2025

Αριθμός απόφασης: 110

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στη, κατά:

α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου,

β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου,

γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, και

δ) της αρ. πράξης διασφάλισης

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 305.538,84€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ποσού 152.769,42€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **458.308,26€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 245.869,57€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ποσού 122.934,79€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **368.804,36€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00€** (= 500,00 € Χ 2), διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν.5104/2024 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 2 περ. γ' και 5 παρ. 14 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του ΚΦΔ. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στο διπλάσιο λόγω υποτροπής δεδομένου ότι από προγενέστερο έλεγχο έχει διαπιστωθεί ίδια παράβαση μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο με την αρ. πράξη επιβολής προστίμου.

Με την αρ. πράξη της Δ.Ο.Υ. Ρόδου λήφθηκαν μέτρα διασφάλισης του δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 5104/2024.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ.-Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

Δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π.- Κ.Φ.Δ., για το φορολογικό έτος 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία με την επωνυμία

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου στο φορολογικό έτος 2018 η προσφεύγουσα έλαβε 109 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 953.597,91€ (ΦΠΑ 228.863,37 €) από την συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία με την επωνυμία

Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό ύψους 29.124,65 € που αφορά μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. γ' του ν.4172/2013.

Επιπροσθέτως το με αριθμόπιστωτικό τιμολόγιο καθαρής αξίας 70.860,21 € που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα προς την εργοδότρια εταιρεία '....., δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο, διότι δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να προσδιορίζει ποιες από τις ήδη τιμολογηθείσες υπηρεσίες προς την ανωτέρω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν παρασχέθηκαν ώστε να επηρεάσουν μειωτικά την αξία των εκδοθέντων τιμολογίων.

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

- 1) Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης. Η μη άσκηση του δικαιώματός της για αντίκρουση από την επιχείρηση οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, οι οποίοι ανάγονται στην ασθένεια του νόμιμου εκπροσώπου της, ο οποίος είναι και ο μόνος που γνώριζε τις υποθέσεις που απασχολούν τον έλεγχο.
- 2) Απουσία ελεγκτικών επαληθεύσεων. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος της προσφεύγουσας παραβάσεις.
- 3) Καλοπιστία λήπτη.
- 4) Το πιστωτικό τιμολόγιο καθαρής αξίας 70.860,21 € προς την εταιρεία αφορούσε απρόβλεπτες εργασίες που είχε επιμετρήσει η προσφεύγουσα και τις οποίες η αντισυμβαλλόμενη δεν αποδέχτηκε. Προσφυγή στα αστικά δικαστήρια για τη διεκδίκηση του εν λόγω ποσού θα έθετε σε κίνδυνο τη φήμη της προσφεύγουσας στην αγορά.

Όσον αφορά την αρ. πράξη διασφάλισης του δημοσίου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 Ενδικοφανής προσφυγή του ν.5104/2023 ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6, παρ. 2 περ. δ' του ν. 2717/1999:

«Η εκδίκαση:...δ) των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Α' 170), του άρθρου 153 του ν. 2960/2001 (Α' 265) και των περιπτώσεων γ', δ' και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51

του ν. 3659/2008 (Α' 77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του ν. 3900/2010 (Α' 213), εφαρμόζονται για την εκδίκαση των προσφυγών αυτών. Αν πρόκειται για φορολογική ή τελωνειακή εν γένει διαφορά, για την εφαρμογή των παραπάνω περιπτώσεων β' και γ', η αρμοδιότητα προσδιορίζεται με βάση το ποσό του κύριου φόρου, δασμού, τέλους ή προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 5104/2024, που αντικατέστησε το άρθρο 46 του ν. 4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με τον ν. 4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων, μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 44 πριν από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από τον χρόνο της εγγραφής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 707 έως και 723 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (Κ.Πολ.Δ.), εξαιρουμένων της παρ. 5 του άρθρου 715 και του άρθρου 722 του Κ.Πολ.Δ. ...

5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Φόρου Κύκλου Εργασιών, φόρου ασφαλιστρων, παρακρατού-μενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα. Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μη χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων του υπόχρεου παραβάτη και κατ' ανώτατο μέχρι του διπλάσιου του ποσού για το οποίο διαπιστώνεται ο σκοπός μη πληρωμής ή η είσπραξη επιστροφής, κατά τα ανωτέρω. Το

μη χρηματικό περιεχόμενο θυρίδων και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες δεσμεύονται στο σύνολό τους.

6. Τα μέτρα της παρ. 5 επιβάλλονται σωρευτικά σε βάρος των ομόρρυθμων εταίρων προσωπικών εταιρειών, καθώς και σε βάρος των προσώπων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 49. Η προθεσμία και η άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλουν την εφαρμογή των μέτρων. ...»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων απαράδεκτως στρέφεται η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή κατά της αρ. πράξης διασφάλισης του δημοσίου του άρθρου 45 του ν. 5104/2024.

Ως προς τις αρ. τις αρ. προβαλλόμενες πράξεις

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν. 4987/2022, 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.»

Επειδή, με το άρθρο 14 του του ν. 5104/2013, ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024: «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 εμπειριστατωμένα 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 άρθρο 53 του ν. 5104/2024: «2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 4 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. 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 το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

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

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 εκπληρούται 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, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, 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, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές...»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1067983/456/0015/13.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: «...3. ...στις περιπτώσεις που έχουν εκδοθεί τιμολόγια προς επιτηδευματίες και συντρέχουν πραγματικοί λόγοι που επηρεάζουν αρνητικά – μειωτικά την αξία των αρχικών στοιχείων, θέμα που διερευνάται κάθε φορά με την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών (π.χ. έλεγχο των σχετικών συμβάσεων κ.λ.π.), είναι δυνατή από πλευράς διατάξεων του Κ.Β.Σ. η διόρθωση ή ακύρωση των αρχικών στοιχείων και των σχετικών εγγραφών με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου. Δηλαδή, στην περίπτωση που επιχείρηση εξέδωσε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών βάσει σύμβασης και στη συνέχεια αποδεδειγμένα δεν παρασχέθηκε η υπηρεσία ή μέρος αυτής (π.χ. η διεξαγωγή της έρευνας κ.λ.π.), είτε για λόγους που άπτονται στην ίδια, είτε για λόγους που αφορούν τον αντισυμβαλλόμενο της (όπως υπαναχώρηση του αντισυμβαλλόμενου από τη σύμβαση πριν την έναρξη παροχής της υπηρεσίας), τότε δύναται

να εκδώσει πιστωτικό για την ακύρωση του αρχικού τιμολογίου. Στην περίπτωση, ωστόσο, που έχει παρασχεθεί η υπηρεσία ή μέρος αυτής για συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο και έχει εκδοθεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και ο αντισυμβαλλόμενος είτε δεν αποδέχεται εκ των υστέρων την υπηρεσία, είτε για οποιοδήποτε λόγο αρνείται την καταβολή της σχετικής αμοιβής, δεν επιτρέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, αλλά οι ανωτέρω διαφορές ως αστικές κρίνονται από τα αρμόδια δικαστήρια δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, η έκδοση του αρχικού τιμολογίου δεν συναρτάται με την είσπραξη ή όχι των σχετικών αμοιβών ή την αποδοχή ή όχι από τον αντισυμβαλλόμενο της υπηρεσίας που παρασχέθηκε αλλά αρκεί και μόνο το γεγονός ότι αυτή παρασχέθηκε. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας

μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στο φορολογικό έτος 2018 η προσφεύγουσα έλαβε 109 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 953.597,91€ (ΦΠΑ 228.863,37 €) από την συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία με την επωνυμία, όπως διαπιστώθηκε από το διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου σε συνδυασμό με τον απόέλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Αναλυτικότερα:

1. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του απόελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου η είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη καθώς:

α) Η, η οποία έκανε παύση εργασιών την, δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες και δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) προκύπτει ότι στο φορολογικό έτος 2018 πραγματοποιεί πωλήσεις (έσοδα) ύψους 8.384.165,36 € ενώ οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες είναι μόλις 852,84 €, και στο φορολογικό έτος 2019 πραγματοποιεί πωλήσεις(έσοδα) ύψους 645.921,65 € ενώ οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες είναι μόλις 1.240,32 €. Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

β) Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του ΣΕΠΕ η απασχολούσε το έτος 2018 εννέα (9) άτομα προσωπικό με καθαρές αποδοχές ύψους 2.447,51 €, ενώ το φορολογικό έτος 2019 δεν απασχολούσε προσωπικό.

γ) Από την επεξεργασία των στοιχείων των τραπεζικών συναλλαγών της διαπιστώθηκε γενικότερα η διενέργεια εξοφλήσεων ουσιαστικά με ανακύκλωση χρημάτων όπως αναλύεται εκτενέστερα στις ως άνω έκθεση.

2. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στα λογιστικά αρχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα, σχετικά με τις συναλλαγές που είχε με την εταιρεία με την επωνυμία διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Τα επίμαχα τιμολόγια βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία, συμπεριλήφθηκαν στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στο εισόδημα, και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, καθώς και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση το φορολογικό έτος 2018.

β) Δεν προκύπτει η μεταφορά των τιμολογηθέντων αγαθών. Αναλυτικότερα, όσον αφορά τον τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων διαπιστώθηκαν τα εξής:

i. Στα επίμαχα φορολογικά παραστατικά που προσκομίσθηκαν δεν αναγράφεται τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων, ενώ δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο ούτε βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία που προσκομίσθηκαν άλλα φορολογικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την έδρα της εταιρείας που βρίσκεται στην στην τότε έδρα της οντότητας στην οδό ούτε σε κάποια εργοτάξια από τα τεχνικά έργα που βρισκόταν σε εξέλιξη από τη λήπτρια επιχείρηση .

ii. Στα στοιχεία της εταιρείας όπως αυτά προκύπτουν από τα φορολογικά παραστατικά που προσκομίσθηκαν για το έτος 2018 αναγράφεται ως διεύθυνση της έδρας της εταιρείας η οδός και ως διεύθυνση υποκαταστήματος η οδός ωστόσο η εν λόγω εταιρεία δε διέθετε κάποιο επαγγελματικό χώρο στο, που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως υποκατάστημα.

γ) Όσον αφορά τον τρόπο εξόφλησης ο έλεγχος αναφέρει τα εξής:

Από τις εγγραφές των λογιστικών αρχείων (γενικό ημερολόγιο, καρτέλα λογαριασμού του προμηθευτή») σε συνδυασμό με τα φωτοαντίγραφα των τραπεζικών παραστατικών προκύπτει ότι η ολική ή τμηματική εξόφληση των επίμαχων παραστατικών δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής. Συγκεκριμένα για παραστατικά συνολικής αξίας 1.182.460,75 €, διενεργήθηκαν περιοδικές πληρωμές ύψους 105.896,89€, εκ των οποίων ποσό ύψους 73.896,89€ εξοφλήθηκε με μετρητά.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις, τα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 953.597,38€ πλέον ΦΠΑ 228.863,37€, ήτοι συνολικής αξίας 1.182.460,75€ που έλαβε η προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2018 από την εταιρεία με την επωνυμία είναι εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Η καταχώρηση των επίμαχων φορολογικών παραστατικών, στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, είχε ως αποτέλεσμα να αυξηθούν οι αγορές κατά το ποσό των 952.107,38€ και οι δαπάνες κατά το ποσό των 1.490,00€ και να μειωθούν αντίστοιχα τα φορολογητέα κέρδη κατά το συνολικό ποσό των 953.597,38€.

Επιπλέον, σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ανωτέρω η ολική ή τμηματική εξόφληση των υπ' κρίση παραστατικών δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τα οριζόμενα με τις δθατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλες οι σχετικές διατάξεις και όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών και τον καταλογισμό των υπό κρίση διαφορών, και οι περί του αντίθετου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, 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 ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί καλής πίστης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά το με αριθμόπιστωτικό τιμολόγιο καθαρής αξίας 70.860,21 € που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα προς την εργοδότρια εταιρεία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε το εν λόγω ποσό ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο.

Ωστόσο, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να προσδιορίζει ποιες από τις ήδη τιμολογηθείσες υπηρεσίες προς την ανωτέρω αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν παρασχέθηκαν ώστε να επηρεάσουν μειωτικά την αξία των εκδοθέντων τιμολογίων ώστε να αιτιολογείται η έκδοση του ως άνω πιστωτικού τιμολογίου. Τουναντίον, η προσφεύγουσα με την προσφυγή της αναφέρει ότι αφορούσε (απρόβλεπτες) εργασίες που εκτέλεσε (τις οποίες ωστόσο η αντισυμβαλλόμενη δεν αποδέχτηκε και λόγω αυτού εκδόθηκε το πιστωτικό). Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στην περίπτωση που έχει παρασχεθεί η υπηρεσία ή μέρος αυτής για συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο και έχει εκδοθεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και ο αντισυμβαλλόμενος είτε δεν αποδέχεται εκ των υστέρων την υπηρεσία, είτε για οποιοδήποτε λόγο αρνείται την καταβολή της σχετικής αμοιβής, δεν επιτρέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, αλλά η εν λόγω διαφορά ως αστική κρίνεται από τα αρμόδια δικαστήρια, καθώς, η έκδοση του αρχικού τιμολογίου δεν συναρτάται με την είσπραξη ή όχι των σχετικών αμοιβών ή

την αποδοχή ή όχι από τον αντισυμβαλλόμενο της υπηρεσίας που παρασχέθηκε αλλά αρκεί και μόνο το γεγονός ότι αυτή παρασχέθηκε (σχετ.).

Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή, οι ανωτέρω διαφορές ελήφθησαν υπόψη κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 22 του ν. 4172/2013 και στη φορολογία ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 48 και 48Α του ν. 2859/2000.

Επειδή, όσον αφορά την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Ρόδου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων καθώς δεν προσκόμισε τα αρ. φορολογικά στοιχεία που ζητήθηκαν από τον έλεγχο με το ως άνω αίτημα. Συνεπώς ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 5104/2024. Περαιτέρω, το πρόστιμο επιβλήθηκε στο διπλάσιο λόγω υποτροπής δεδομένου ότι από προγενέστερο έλεγχο έχει διαπιστωθεί ίδια παράβαση μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο με την αρ. πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης καθώς το σημείωμα διαπιστώσεων δεν κοινοποιήθηκε στον λογαριασμό ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της προσφεύγουσας αλλά στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, ο οποίος είναι ο μόνος που γνώριζε την υπό κρίση υπόθεση, αλλά λόγω ανωτέρας βίας, και συγκεκριμένα λόγω ασθένειας, δεν ήταν δυνατόν να ανταποκριθεί.

Σύμφωνα με τις από εκθέσεις ελέγχου, το Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας την, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 33 του ν. 5104/2024. Επί των ανωτέρω η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις απόψεις της, ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε. Όπως άλλωστε επισημαίνεται και στο απόέγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί της παρούσας προσφυγής, η επικαλούμενη ασθένεια του νομίμου εκπρόσωπου της προσφεύγουσας ήταν ήδη γνωστή από το έτος 2019, ωστόσο η προσφεύγουσα δεν προέβη σε καμία ενέργεια αντικατάστασής του, και αντιθέτως το έτος 2021 δηλώθηκε εκ νέου ως εκκαθαριστής της εταιρείας.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, 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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα την απόρριψη αυτής ως απαράδεκτης ως προς την αρ. πράξη διασφάλισης, και την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. προσβαλλόμενες πράξεις και την επικύρωση αυτών.

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

Φορολογικό έτος 2018

- **Εισόδημα**

Α) Υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	305.538,84
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	152.769,42
Σύνολο για καταβολή	458.308,26

- **ΦΠΑ**

Β) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου

Διαφορά φόρου	245.869,57 €
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	122.934,79 €
Σύνολο για καταβολή	368.804,36 €

Γ) Πρόστιμο άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (αριθ. Πράξης)

Ποσό καταλογισμού: 1.000,00 € (= 500,00 €X 2)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

.

.

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.