



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08-05-2025

Αριθμός απόφασης: 786

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.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 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. 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 1069/4-3-..... 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 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτουμε

ΑΦΜ:....., κατά:

A) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους και

B) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτουμε ΑΦΜ:....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 67.151,37€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 33.575,69€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.328,64€ ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 113.055,70€.

Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 39.136,56€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α του Ν 4987/2022 ύψους 19.568,28€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 58.704,84€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ.....εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η διαβίβαση προς την υπηρεσία του 1^{ΟΥ} ΕΛ.ΚΕ. του με αρ. πρωτ.(αρ.πρωτ.εισερχ.) Πληροφοριακού Δελτίου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, από το οποίο προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης 365 εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 163.069,00€ για τη χρήση 2018 από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:.....

Μετά την έκδοση της προαναφερθείσας εντολής ελέγχου, ο έλεγχος με το με αριθμό πρωτ.ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ.....αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν

5104/2024 ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα τριακόσια εξήντα πέντε (365) τιμολόγια συνολικής αξίας 163.069,00€ πλέον ΦΠΑ 39.136,56€ που έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., καθώς και οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και οτιδήποτε άλλο σχετικά με τις εν λόγω συναλλαγές. Επίσης, ζητήθηκε η τηρούμενη κατάσταση, στην οποία διενεργήθηκαν πρωτογενείς εγγραφές της ελεγχόμενης περιόδου. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο προαναφερθέν αίτημα.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονταν στο Πληροφοριακό Δελτίο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και δεδομένου ότι υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- 1) Μη σύννομος ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως εικονικών – το βάρος απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η Φορολογική Αρχή. Η πληροφοριακή έκθεση για την εικονικότητα δεν απαλλάσσει τη Φορολογική Αρχή από την υποχρέωση διενέργειας ελέγχου – ανεπαρκής αιτιολόγηση – ύπαρξη καλής πίστης.
- 2) Παρά το νόμο αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.
- 3) Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης – ασάφεια, αντιφατικότητα και αοριστία των εκθέσεων ελέγχου.
- 4) Μη διενέργεια του ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας
- 5) Παράνομες και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω μη συγκοινοποίησης των αποσπασμάτων των αντίστοιχων Εκθέσεων Ελέγχου που θα έπρεπε να είχαν συνταχθεί για την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.
- 6) Η καλή πίστη κατά τη λήψη των ένδικων τιμολογίων.
- 7) Μη νομότυπη υπογραφή των προσωρινών πράξεων και του Σ.Δ.Ε.-μη νομότυπη έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων και πράξεων και συνεπώς μη τήρηση της αρχής ακροάσεως.
- 8) Αδυναμία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς εδράζονται σε εικονικότητα φορολογικών στοιχείων, για την οποία ο νόμος δεν προβλέπει έκδοση καταλογισμού, με αποτέλεσμα να είναι ανέλεγκτη η κρίση στην Έκθεση Ελέγχου ΚΦΔ του 1^{ου} ΕΛΚΕ, η οποία, παρότι αποτελεί την αιτιολογική βάση των προσβαλλομένων πράξεων, στερείται εκτελεστότητας.
- 9) Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για επιβολή των καταλογισμών, λόγω μη επίδοσής τους έως την 31/12/2024.

- 10) Ακυρότητα της υπ'αρ.πράξης προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, καθώς εκδόθηκε εις βάρος άλλου ατόμου – μη νομότυπη επίδοση – παραγραφή δικαιώματος καταλογισμού.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν 4987/2022 «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ΚΦΔ 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.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

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 ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α 1076/02-05-2024
««Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45

του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α. 1068/29.04.2024 (Β` 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν το έχουν ήδη πράξει, να εγγραφούν ως νέοι χρήστες στις Ηλεκτρονικές Υπηρεσίες Δημοσίου και να αποκτήσουν κωδικούς TAXISnet υποβάλλοντας ηλεκτρονική αίτηση στην ψηφιακή πύλη myAADE. Εφόσον είναι εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή στις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) υποχρεούνται να τις επικαιροποιήσουν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας». Η επικαιροποίηση των διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της Α.Α.Δ.Ε. έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησής τους.

Άρθρο 3

Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:α).....

β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου», και αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τα ως άνω πρόσωπα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Εφόσον έχει δηλωθεί διεύθυνση email Βοηθού Εκπλήρωσης, η ηλεκτρονική ειδοποίηση δύναται να αποστέλλεται και στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του Βοηθού Εκπλήρωσης κατά τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία [Α.1025/2022](#) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Για την περίπτωση των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν

είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου εκπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου.....

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.....

Άρθρο 4

Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή ατομικής ειδοποίησης ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως παραδέχεται και η ίδια η προσφεύγουσα, οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στο λογαριασμό της στο Taxisnet στις 20-12-2024, ενώ ταυτόχρονα απεστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση (e-mail) στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της προσφεύγουσας (toderascuela@yahoo.com), όπως προκύπτει από την με αριθμό καταχ. εκτύπωση ανάρτησης στο Taxisnet.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η κοινοποίηση συντελείται μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτηση των προς κοινοποίηση εγγράφων στο 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.

Επειδή, το γεγονός ότι τα εν λόγω αναρτηθέντα στο λογαριασμό της προσφεύγουσας έγγραφα αναγνώσθηκαν στις 11-01-2025, δηλαδή πέραν του προβλεπόμενου 10ημέρου από την ανάρτησή τους, δεν σηματοδοτεί την επιγενόμενη γνώση τους κατά την ημερομηνία εκείνη, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Αντιθέτως, η νόμιμη κοινοποίησή τους τεκμαίρεται, κατά τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, ότι έλαβε χώρα την 31/12/2024, ήτοι με την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση στο λογαριασμό της προσφεύγουσας και την ειδοποίηση που εστάλη ταυτόχρονα στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της.

Διαφορετική ερμηνεία θα καθιστούσε «κενό γράμμα» την τεκμαιρόμενη κοινοποίηση που προβλέπει ο νομοθέτης. Κατά συνέπεια, η κοινοποίηση έλαβε χώρα νομότυπα την 31/12/2024, εντός της προβλεπόμενης εκ του νόμου πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος προς επιβολή φόρου (από τη λήξη του έτους υποχρέωσης υποβολής των δηλώσεων) και ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς το δέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ΚΦΔ «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:*

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.».

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «*4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».*

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1195/2017 «*5. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, τον οποίο αφορά η σχετική εντολή ελέγχου και ο οποίος είναι αυτός που υποχρεούται στην καταβολή , φόρου τέλους, εισφοράς ή χρηματικής κύρωσης ή δικαιούται την επιστροφή φόρου, τέλους ή εισφοράς.*

6. Επομένως για τις περιπτώσεις που η σχετική εντολή ελέγχου αφορά μόνο τη σύζυγο ανεξαρτήτως εάν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις οι σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ανεξαρτήτως εάν στη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος περιλαμβάνονται στα σχετικά πεδία και τα εισοδήματα του συζύγου, καθώς η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στο όνομα του συζύγου, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο που αφορά στη σύζυγο, βεβαιώνεται «στον φορολογούμενο» δηλαδή στον υπόχρεο καταβολής φόρου τέλους, εισφοράς κ.λπ. δηλαδή εν προκειμένω στη σύζυγο.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 εκδόθηκε στο όνομαμε ΑΦΜ:....., ο οποίος είναι ο σύζυγος της προσφεύγουσας και στο όνομα της προσφεύγουσας.

Δεδομένου ότι κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της υπέβαλαν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ορθά σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η προσβαλλόμενη με αριθμόπράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε στο όνομα του συζύγου ως υπόχρεου προς υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, την οποία και αφορά, ο φόρος δε εισοδήματος που προέκυψε από τον διενεργηθέντα έλεγχο αφορά μόνο την προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν 4174/2013, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 εταιρία, 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 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 οποιοσδήποτε 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».*

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «6. 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14 η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

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 σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης

φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/..... επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών αποτυπώνεται στις από 20.12.2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν. 4172/2013) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000) του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στο από 25-10-2024 Δελτίο Πληροφοριών του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, με το οποίο γνωστοποιήθηκε στο 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου-επεξεργασίας

εφαρμογής διατάξεων Ν 4308/2014 και Ν 5104/2024 του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης για τον , σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ήταν στο φορολογικό έτος 2018 λήπτρια τριακοσίων εξήντα πέντε (365) εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «..... του», με ΑΦΜ:.....

Ειδικότερα, παρατίθεται απόσπασμα των Διαπιστώσεων της Έκθεσης Ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, όπου αναφέρονται τα εξής:

«Επειδή σε βάρος τουκαταλογίσθηκε παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως του «..... » με Α.Φ.Μ. : α) για το έτος 2018 σε οχτακόσια εβδομήντα δύο (872) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 431.894,00 € και β) για το έτος 2019 σε χίλιες επτακόσιες πενήντα πέντε (1.755) περιπτώσεις καθαρής αξίας 822.100,00 € κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 13 και 66 του Ν.4987/2022, κατά παράβαση των άρθρων 1,3,5,7,9,11 και 17 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π..

Επειδή σε βάρος τουκαταλογίσθηκε παράβαση για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, α) για το έτος 2018 σε τριακόσια εβδομήντα δύο (372) περιπτώσεις καθαρής αξίας 237.881,00€ πλέον ΦΠΑ 57.091,44€ και συνολικής αξίας 294.972,44€ και β) για το έτος 2019 σε εκατόν ενενήντα ένα (191) περιπτώσεις καθαρής αξίας 237.823,00€ πλέον ΦΠΑ 57.077,52€ και συνολικής αξίας 294.900,52€ προς την επιχείρηση «.....», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Κ.Φ.Δ. κατά παράβαση των άρθρων 1,3,5,7,9,11 και 17 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.

Επειδή από έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στον (προμηθευτή τουυ) και η επιχείρηση του κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τον όγκο των πωλήσεων όπως εμφανίζονται στις αντίστοιχες υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022.

Επειδή σε βάρος τουκαταλογίσθηκε με την από 30-08-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και 4987/22 (Κ.Φ.Δ.) παράβαση για έκδοση διακοσίων πενήντα τριών (253) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς πελάτες εσωτερικού για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 1.615.120,85€ άνευ Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 39Α του Ν.2859/2000 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11 & 15 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 66 του Ν. 4987/22.

Επειδή από τον παρόντα έλεγχο η επιχείρηση τουκρίνεται ότι πρόκειται για επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη, χωρίς πραγματική υπόσταση ώστε να πραγματοποιεί τις συναλλαγές που από τις καταστάσεις του άρθρου 14 ν. 4174/13 που υπέβαλε ο , φέρεται να πραγματοποιήσει γιατί:

•Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών ΜΥΦ και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενο για τα φορολογικά έτη 2014 έως 2018.

• Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χωρίς να δηλώνει εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα

• Δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από την 1/1/2013 και μετά

• Δεν διαπιστώθηκε η υποβολή Δήλωσης «Πληροφοριακών Στοιχείων Μισθώσεων Ακίνητης Περιουσίας» για την μίσθωση της έδρας της επιχείρησής του.

• Δεν απασχόλησε προσωπικό καθώς δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών

• Δεν είχε γενικά αγορές ώστε να μπορεί να διενεργεί τον όγκο πωλήσεων όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών των τρίτων.

• Υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. μόνο για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος κατόπιν οχλήσεως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας

Επειδή η μεταφορά των αγαθών που φέρεται να αγόρασε ο από τον βάσει των παραστατικών που προσκομίσθηκαν, έγινε με το με αρ. κυκλ φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του αγοραστή και όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων και πληρωμής τελών κυκλοφορίας η ημερομηνία ισχύος τελευταίας κίνησης του συγκεκριμένου αυτοκινήτου είναι η 23/4/2009 και τα τέλη κυκλοφορίας που καταβλήθηκαν τελευταία αφορούν την χρήση 2009.

Επειδή η μεταφορά των αγαθών που φέρεται να αγόρασε ο από τον μεταφέρθηκαν βάσει των παραστατικών που προσκομίσθηκαν, έγινε α) με το με αρ. κυκλ φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του αγοραστή και αναφέρεται παραπάνω. και β) με το με αριθ. κυκλοφορίας επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας DAEWOO-KLAT κυβισμού 1349 cc το οποίο έχει διαγραφεί οριστικά την 1/11/2008 ιδιοκτησίας

Επειδή όλες οι φερόμενες αγορές της επιχείρησης του κρίθηκαν εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής (ανύπαρκτες συναλλαγές) και συνεπώς είναι αδύνατο να διέθετε αγαθά προς πώληση.

Επειδή πλην των αγορών εμπορευσίμων αγαθών δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο άλλα παραστατικά αγορών – δαπανών - εξόδων που να αφορούν λειτουργικές δαπάνες της επιχείρησής σας π.χ. ρεύμα, τηλέφωνο κλπ.

Επειδή δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης τόσο των πωλήσεων όσο και των αγορών δαπανών.

Επειδή από το πληροφοριακό σύστημα περιουσιολογίου δεν προκύπτει, ο να είναι κάτοχος ή επικαρπωτής ακίνητης περιουσίας.

Επειδή από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας δεν προέκυψε η δήλωση μίσθωσης επαγγελματικού χώρου στη Θεσσαλονίκης και στο

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα και οι αγορές δαπάνες διαφοροποιούνται μεταξύ βιβλίων, δηλώσεων, φόρου εισοδήματος, περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α και συγκεντρωτικές καταστάσεις αρ. 14. Ν. 4174/13.

Επειδή τα έσοδα που δηλώθηκαν με τις καταστάσεις αρ. 14 ν. 4174/13 φορολογικών στοιχείων πελατών που υπέβαλε ο, συμφωνούν απόλυτα με τις καταστάσεις που υποβλήθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους σε αντίθεση με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου.

Επειδή από δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στο χρονικό διάστημα που ορίζεται από τις διατάξεις της Α.1293/17 διαπιστώθηκε εκπρόθεσμη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων, καταχώρηση φορολογικών στοιχείων που το στέλεχος φέρει την ένδειξη άκυρο, στρογγυλοποίηση των ποσών σε ακέραιους αριθμούς με αποτέλεσμα να μην καθίστανται πλήρως αξιόπιστα τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία εσόδων εξόδων)».

Επειδή, ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2018 συνολικά χίλια είκοσι δυο (1.022) Δελτία Αποστολής Τιμολόγια προς διάφορους πελάτες, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 437.703,90€ πλέον ΦΠΑ 105.048,93€, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 85 του Ν 5104/2024.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 «.....ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016 έγινε αποδεκτή η με αριθμό 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Συνεπώς, δεδομένου ότι ο έλεγχος διαπίστωσε πως κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος η προσφεύγουσα έλαβε τριακόσια εξήντα πέντε (365) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων, καθώς αυτή εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 27 του Ν 5104/2024 «7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου.».

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμόεντολής ελέγχου για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου. Ωστόσο, η επιχείρηση της προσφεύγουσας

είχε διακόψει τις εργασίες της ήδη από την 12-11-2019, και συνεπώς δεν υπήρχε επαγγελματική εγκατάσταση για τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου.

Εξ αυτού του λόγου, η προσφεύγουσα κλήθηκε από τον έλεγχο προκειμένου να προσκομίσει στα γραφεία της υπηρεσίας οτιδήποτε σχετικό με τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά. Η δυνατότητα αυτή προκύπτει σαφώς από τη γραμματική ερμηνεία των ως άνω διατάξεων του Κ.Φ.Δ.. Σημειωτέον ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για παροχή πληροφοριών και την προσκόμιση στοιχείων αναφορικά με τις επίμαχες συναλλαγές. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμέλειας των πράξεων καταλογισμού λόγω διενέργειας του ελέγχου απομακρυσμένα, είναι αβάσιμος, ενώ δεν προσδιορίζεται ούτε η βλάβη που επικαλείται η τελευταία από την μέθοδο του ελέγχου που επιλέχθηκε.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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..».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ΚΦΔ «Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές 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 τετάρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36..».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1232/1999 κοινοποιήθηκε η με αριθμ.460/1999 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία «.....ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και οι συνταχθείσες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνονται (στις σελίδες 5-9) αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ, που αναφέρονται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα. Επιπλέον, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να αιτηθεί και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, κάτι που δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιηθεί (σχετικό αίτημα) από την πλευρά της προσφεύγουσας. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νομότυπης υπογραφής των προσωρινών πράξεων και του Σ.Δ.Ε., σημειώνεται ότι σύμφωνα με τη νομολογία, η πρόβλεψη μνείας της κανονιστικής αποφάσεως, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα υπογραφής ορισμένων πράξεων σε κατώτερο διοικητικό όργανο, στο προοίμιο της εκάστοτε διοικητικής πράξεως που εκδίδεται συνεπεία αυτής, έχει απλώς πληροφοριακό χαρακτήρα χωρίς να συνιστά ουσιώδη τύπο εκδόσεώς της και συνεπώς η παράλειψη αναγραφής της δεν επηρεάζει το κύρος της (πρβλ. ΣΤΕ 2445/1992). Την ερμηνεία δε αυτή υιοθετεί και ο μεταγενέστερος Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, ο οποίος στο μεν άρθρο 9 παρ. 4 ΚΔΔιαδ ορίζει ότι: «Στο προοίμιο των διοικητικών πράξεων, για την πληροφόρηση των ενδιαφερομένων, αναφέρονται οι διατάξεις που καθορίζουν

την αρμοδιότητα για την έκδοση της πράξης, αν συντρέχει δε περίπτωση και η πράξη της μεταβίβασής της στο όργανο που εκδίδει την πράξη ή η πράξη της εξουσιοδότησης προς υπογραφή», στο δε άρθρο 16 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα ορίζει ότι η διοικητική πράξη αναφέρει, μεταξύ άλλων, «τις εφαρμοζόμενες διατάξεις» (εδάφιο πρώτο), περαιτέρω δε ότι «*Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης*» (εδάφιο τρίτο). Όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του Κώδικα, η, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 4 αυτού, αναφορά στο σώμα της διοικητικής πράξεως των διατάξεων που καθορίζουν το αρμόδιο για την έκδοσή της όργανο ή της απόφασης περί μεταβίβασης της αρμοδιότητας εκδόσεως ή του δικαιώματος υπογραφής της σε άλλο όργανο «... έχει απλώς πληροφοριακό χαρακτήρα και, συνεπώς, η παράλειψή της δεν συνιστά ελάττωμα της πράξης», προς την έννοια δε αυτή της διατάξεως του άρθρου 9 παρ. 4, όπως διευκρινίζεται στην εισηγητική έκθεση, στοιχεί και η διάταξη του άρθρου 16 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα (ΣΤΕ 3882/2008, 1885/2012, 2466/2017, σκέψη 7, 325/2019). Συνεπώς, η παράλειψη εν προκειμένω της μνείας της νομίμως δημοσιευμένης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022, ΦΕΚ: Β' 3886/22-07-2022) περί μεταβίβασης στον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. της αρμοδιότητας υπογραφής των προσωρινών πράξεων ελέγχου και του Σ.Δ.Ε., στο σώμα αυτών, δεν θίγει το κύρος τους, ούτε τις καθιστά ανυπόστατες, ώστε να πάσχει – όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα - το στάδιο προδικασίας της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να επικαλείται συγκεκριμένη βλάβη από τη συγκεκριμένη “παράλειψη”, η οποία δεν θα μπορούσε άλλως να θεραπευτεί, παρά μόνο με την ακύρωση των εν λόγω πράξεων. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αβασίμως.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Όσον αφορά τον ισχυρισμό περί ανέλεγκτης κρίσης του ελέγχου, καθώς δεν προβλέπεται πλέον καταλογισμός για την παράβαση της λήψης / έκδοσης πλαστών / εικονικών στοιχείων, επισημαίνονται τα ακόλουθα. Οι παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη ή έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων εξακολουθούν να επισύρουν ποινικές κυρώσεις κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Δ.. Το γεγονός ότι η περίπτωση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί διοικητική παράβαση για την οποία πλέον καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής διοικητικού προστίμου, για λόγους εξορθολογισμού των προστίμων και εισπραξιμότητας αυτών, δεν καθιστά ανέλεγκτη την κρίση της Διοίκησης στη Φορολογία Εισοδήματος και Φ.Π.Α., ούτε και αναιρεί το κανονιστικό πλαίσιο τήρησης υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία, αλλά, κυρίως, ούτε αποστερεί το διοικούμενο του δικαιώματος προσβολής των πορισμάτων του ελέγχου. Αυτό συνιστά συλλογιστικό “άλμα” της προσφεύγουσας, καθώς σε καμία περίπτωση δεν στερείται ο φορολογούμενος της δυνατότητας αντικρούσεως των διαπιστώσεων του ελέγχου όσον αφορά την εικονικότητα των συναλλαγών, κάτι, άλλωστε, που εκ των πραγμάτων διαψεύδεται κι από την

άσκηση της υπό κρίση προσφυγής. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόμε αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτουμε ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)

Υπ. Αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	113.055,70€	113.055,70€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

2)

Υπ. Αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	58.704,84€	58.704,84€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.