



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-03-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 821

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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,

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην του Δήμου Ναυπλίου, ΤΚ 21100, κατά:

α) της με αριθμό/14-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, β) της με αριθμό/14-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του ίδιου Προϊσταμένου, γ) του με αρ./18-10-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση σε ακρόαση και δ) των με ημερομηνία θεώρησης 14-11-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ., 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:

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **63§1 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [..]

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **45 ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:....δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου...»

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α...β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2^{ος}, σελ. 109).

Με βάση τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **παραδεκτά** στρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4987/2022 κατά των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α, **απαραδέκτως** όμως στρέφεται κατά του με α/α/18.10.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου- κλήση σε ακρόαση (Σ.Δ.Ε.) που εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (προφανώς εκ παραδρομής στο δικόγραφο της ενδικοφανούς αναγράφεται αριθ./09.11.2022) και κατά των από 14.11.2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος (id) και ΦΠΑ (id) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Περατέρω, με τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκαν τα κατωτέρω:

α) Με την υπ' αριθ./14-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, για τη φορολογική περίοδο **01/01/2016-31/12/2016**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 89.399,86€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 44.699,93€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **134.099,79€**.

β) Με την υπ' αριθ./14-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 109.597,01€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 54.798,51€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **164.395,52€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 14-11-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ./21-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου για το φορολογικό έτος 2016.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ./30-08-2022 πληροφοριακή έκθεση της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας** η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένων/02-09-2022, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «.....» με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «.....», με έδρα στα Κορινθίας, επί της οδού και **ΑΦΜ** Από τον προαναφερόμενο έλεγχο προέκυψε ότι η ανωτέρω οντότητα εξέδωσε, κατά το φορολογικό έτος 2016, τετρακόσια ενενήντα (490) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 2.863.954,36€ πλέον Φ.Π.Α. 677.463,11€, ήτοι συνολικής αξίας 3.541.417,47€.

Συνεπεία του ανωτέρω ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, η με αρ./21-09-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2016. Η προσφεύγουσα εταιρεία είχε αντικείμενο εργασιών κατά το ελεγχόμενο έτος την κατασκευή κυματοειδούς χαρτιού, χαρτονιού και κιβωτίων από χαρτί. Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....», για τη χρήση 2016, συνολικής καθαρής αξίας 371.774,40€ πλέον Φ.Π.Α. (23% και 24%) ποσού **87.983,48€**, ήτοι συνολικής αξίας **459.757,88€**. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα στη χρήση 2016 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συντάχθηκαν το με αρ. πρωτ./18-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση σε Ακρόαση του άρθρου 28 παρ.1 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα την 19-10-2022. Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα της προσφεύγουσας και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της που περιλαμβάνεται στις από 14/11/2022 εκθέσεις ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα ότι κατά τη χρήση 2016 έχει λάβει και έχει χρησιμοποιήσει δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 371.774,40€ πλέον ΦΠΑ 87.983,48€ από την οντότητα, τα οποία έχουν κριθεί ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν αυτών, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την καθαρή αξία αυτών και επιπλέον δαπάνες καυσίμων οι οποίες δεν αφορούσαν την προσφεύγουσα καθαρής αξίας 6.146,33€ και Φ.Π.Α. 1.457,03€.

Ως εκ τούτου, το αποτέλεσμα της χρήσης προσδιορίζεται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	Δεδομένα δήλωσης φόρου εισοδήματος	Δεδομένα ελέγχου
ΧΡΗΣΗ	01/01 - 31/12/16	01/01 - 31/12/16
Απογραφή έναρξης	210.144,00	210.144,00
Αγορές Α΄ & Β΄ υλών χρήσης περιόδου	809.732,85	437.958,45
Εισαγωγές Α΄ & Β΄ υλών χρήσης περιόδου	243.026,09	243.026,09
Απογραφή λήξης	336.500,00	336.500,00
1. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡ	926.402,94	554.628,54
2. ΔΑΠΑΝΕΣ		
Εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ	7.439,62	7.439,62
Αμοιβές προσωπικού	7.537,33	7.537,33
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	200,00	200,00
Παροχές τρίτων , φόροι , τέλη	6.397,13	6.397,13
Ιδιόχρηση		
Διάφορα έξοδα	79.721,35	73.575,02
Τόκοι και συναφή έξοδα		
Αποσβέσεις παγίων	3.561,30	3.561,30
Άρδευσης		
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	104.856,73	98.710,40
3. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ		
Πωλήσεις αγαθών - Κατασκευαστικά έργα	1.043.383,19 €	1.043.383,19 €
Παροχές Υπηρεσιών		
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	1.043.383,19 €	1.043.383,19 €
Μείον : Κόστος πωληθέντων παραγωγικής (αναλώσεων)	926.402,94	554.628,54
Μείον : Δαπάνες χρήσης	104.856,73	98.710,40
4. ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	12.123,52	390.044,25
Πλέον : δαπάνες μη εκπιπόμενες (φορολογική αναμόρφωση)		
5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 2016	12.123,52	390.044,25

Ως προς τον Φ.Π.Α. αντίστοιχα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, ύψους 89.440,51€ που αφορά τον Φ.Π.Α. των εικονικών στοιχείων καθώς και των ως άνω δαπανών:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία Φορολογητέων εκροών	1.286.209,44	1.286.209,44	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.120.311,97	742.391,24	-377.920,73
Φόρος εκροών	302.926,64	302.926,64	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	265.564,97	176.124,46	-89.440,51
Μεταφερόμενο πιστωτικό ΦΠΑ προηγούμεν περιόδου	0,00	0,00	0,00
Προστιθέμενα & αφαιρούμενα ποσά στο φόρο	-1.092,27	-1.092,27	0,00
Καταβολές - Βεβαιώσεις Φ.Π.Α έτους	38.494,59	38.494,59	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	302.967,29	213.526,78	-89.440,51

Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α	0,00	89.399,86	89.399,86
Πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α	40,65	0,00	-40.65
Πρόσθετοι φόροι 50%		44.699,93	44.699,93
Σύνολο Φ.Π.Α για καταβολή		134.099,79	134.099,79

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.
2. Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων και εκθέσεων ελέγχου. Δεν έλαβε χώρα ουσιαστικός έλεγχος, η Φορολογική Αρχή παρόλο που φέρει το βάρος της απόδειξης στηρίχθηκε σε εκτιμήσεις χωρίς να αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών.
3. Λανθασμένος υπολογισμός των προστίμων, διότι δεν προσδιορίστηκαν ξεχωριστά για κάθε δραστηριότητα τα καθαρά κέρδη και τα ακαθάριστα έσοδα εφαρμόζοντας τους δέοντες συντελεστές καθαρού κέρδους.
4. Καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρων και επιβολής προστίμων.
5. Παραβίαση των Συνταγματικών Αρχών της Χρηστής Διοίκησης και της Αναλογικότητας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

« 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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.»

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις περί κανονικής παραγραφής η χρήση του 2016 παραγράφεται στις **31/12/2022** καθώς τόσο η τελευταία περιοδική Φ.Π.Α (4^ο τριμήνου 2016) όσο και η δήλωση του φόρου εισοδήματος υποβλήθηκαν εντός του 2017 και άρα η παραγραφή ξεκινά από 01/01/2018 και λήγει 31/12/2022. Επομένως κατά τον χρόνο έκδοσης (14.11.2022) και επίδοσης (16.11.2022) των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, δεν είχε επέλθει παραγραφή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αοριστίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι από 14-11-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς

τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης. Επίσης, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αόριστες εκθέσεις μερικού ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζεται ως αβάσιμος.

Ως προς την μη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και τους λοιπούς ισχυρισμούς
Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. [...]**».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν

υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 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 απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ...../30-08-2022 πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, για το φορολογικό έτος 2016, και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε στην δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα του ελεγχόμενου στην οδό στην περιοχή Ισθμίων Κορινθίας διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση καθώς επρόκειτο για οικιστικό συγκρότημα το οποίο δε λειτούργησε ποτέ ως επαγγελματική εγκατάσταση . Επίσης από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής του εγκατάστασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 .

2) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας ΥΕΔΔΕ και από πληροφορίες που συλλέχθηκαν σχετικά με τη δηλωθείσα έως σήμερα διεύθυνση του υποκαταστήματος του ελεγχόμενου στη θέση στα Κορινθίας διαπιστώθηκε πως η εκδότηρια επιχείρηση δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη εγκατάσταση καθώς η εκμίσθωση του χώρου διήρκεσε ένα μήνα κατά το έτος 2012 και από τότε ουδεμία επικοινωνία είχε ο ελεγχόμενος με τον ιδιοκτήτη του χώρου. Αντίστοιχα, καμία μεταβολή δεν δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

- 3) Σύμφωνα με την από 28/12/2011 Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ Κορίνθου, η μισθωμένη εγκατάσταση στην οδό Φαντασίας 21 στα του Ν. Κορινθίας, δηλωθείσα ως έδρα της εκδότριας επιχείρησης, συνολικού εμβαδού 69 τ.μ. πληρούσε τις προϋποθέσεις για άσκηση δραστηριότητας μόνο στην παροχή υπηρεσιών και καθώς η εκμίσθωση του χώρου στη θέση Κορινθίας, διήρκησε μόνο ένα μήνα, προκύπτει πως η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε στην κατοχή της χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε κατά το έτος 2016.
- 4) Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών της αρχείων και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία εσόδων - εξόδων, τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές.
- 5) Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Με έγγραφό του το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών ενημέρωσε την ΥΕΔΔΕ Πάτρας πως δεν κατείχε ποτέ έως σήμερα οποιοδήποτε μηχάνημα έργου.
- 6) Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό δυναμικό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να έχει προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες. Με έγγραφό του το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων ενημέρωσε την ΥΕΔΔΕ πως δεν έχει ποτέ εγγραφεί ως εργοδότης.
- 7) Από έλεγχο στα μητρώα TAXIS της Υπηρεσίας, διαπιστώθηκε πως κατά το έτος 2016 ο εκδότης των στοιχείων δεν κατέβαλε Φόρους Μισθωτών Υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στη δήλωση Φορολογίας εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού.
- 8) Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων και μάλιστα μεγάλης αξίας πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ β' του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 € η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).
- 9) Σύμφωνα με τις υπ' αριθ Π / 2021 και Π / 2021 απαντητικές επιστολές της προς την ΥΕΔΔΕ Πάτρας, οι συναλλαγές που αναφέρονται στα αποδεικτικά κατάθεσης που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τους αντισυμβαλλόμενους δεν έχουν πραγματοποιηθεί καθώς ο λογαριασμός του ελεγχόμενου εκδότη των στοιχείων κατά το έτος 2016 δεν παρουσίασε καμία κίνηση.
- 10) Μέρος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, φέρεται να έχει εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο (επιταγή). Ωστόσο, σύμφωνα με απαντητικές επιστολές των τραπεζών , , και , πρόκειται για επιταγές που είτε δεν ταυτοποιούνται στα συστήματα των τραπεζών και ουδέποτε έχουν εκδοθεί, είτε πρόκειται για επιταγές των οποίων οι τελικοί εισπράξαντες είναι τα νομικά πρόσωπα Α.Ε με ΑΦΜ και Α.Ε με ΑΦΜ
- 11) Μέρος των ανωτέρω επιταγών φέρεται να έχουν εκχωρηθεί από την εκδότρια ατομική επιχείρηση σε μία από τις εξής οντότητες: α) Ε.Ε με ΑΦΜ , β) Ε.Ε με ΑΦΜ , γ) και ΣΙΑ Ε.Ε με ΑΦΜ και δ) και ΣΙΑ Ε.Ε με ΑΦΜ Από το σύστημα TAXIS / ΜΥΦ δεν προκύπτουν συναλλαγές της εκδότριας επιχείρησης με τις εν λόγω οντότητες. Προς διερεύνηση τυχόν συναλλαγών με τον ελεγχόμενο εκδότη των στοιχείων, αλλά και για τους λόγους που ο ελεγχόμενος εκχώρησε τις εν λόγω επιταγές, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Πάτρας απέστειλε σε κάθε μία από τις εν λόγω οντότητες προσκλήσεις του άρθρου 14 Ν. 4174/2014.

Ωστόσο καμία από τις εν λόγω οντότητες δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για παροχή εξηγήσεων.

12) Για το φορολογικό έτος 2016, η ελεγχόμενη οντότητα εκδότης των στοιχείων συμπεριέλαβε στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών την οντότητα «..... Ανώνυμη Εταιρεία» με ΑΦΜ Σύμφωνα με το σύστημα ΤΑΧΙΣ/Μητρώο , από 01/12/2008 έως την σύνταξη της παρούσας έκθεσης , το κύριο αντικείμενο εργασιών της προαναφερόμενης Α.Ε είναι «.....» και η δευτερεύουσα «.....». Από τις δηλωθείσες δραστηριότητες της εν λόγω οντότητας καμία δεν σχετίζεται με το είδος των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα εκδοθέντα από τον ελεγχόμενο (εκδότη των στοιχείων) τιμολόγια – δελτία αποστολής.

13) Στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τους φερόμενους ως πελάτες της εκδότριας επιχείρησης η αιτιολογία είναι γενική και αόριστη χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014.

14) Σύμφωνα με την υπ' αριθ 3 Απόφαση της Δ.Ο.Υ Κορίνθου με αρ πρωτ / 7-5-2021 έχει ανασταλεί η χρήση του ΑΦΜ του για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς:

I. Αρνήθηκε να επιδείξει η να παράσχει πρόσβαση σε πρωτότυπα ή ακριβή αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών εγγράφων που του ζητήθηκαν με γραπτό αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, και

II. Διαπιστώθηκε μετά από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ότι δεν βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ούτε ως έδρα αλλά ούτε ως εγκατάσταση για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας.

15) Από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας - ΤΑΧΙΣ ΜΥΦ δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών - παγίων - δαπανών από το εσωτερικό της χώρας που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες για την παροχή υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (κατασχεθέντα - προσκομισθέντα από τους λήπτες). Επίσης, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2021 ΕΜΠ / 30-06-2021 της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες από το 2015 έως την σύνταξη του εγγράφου. Τέλος το ύψος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του ελεγχόμενου είναι πολύ μικρό σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2016, ήταν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον εκδότη, για τη χρήση 2016, καθαρής αξίας 371.774,40€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 87.983,48€, ήτοι συνολικής αξίας 459.757,88€, τα οποία είναι όπως αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α ΤΙΜΟΛ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓ (€)	Φ.Π.Α (€)	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ (€)	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΩΛΗΘΕΝΤΟΣ ΕΙΔΟΥΣ
--------------	--------------------------	----------------------------	-----------	---------------------	-----------------------------

.....	15/02/2016	19.449,00	4.473,27	23.922,27	19.449 κιλά
.....	16/02/2016	19.069,00	4.385,87	23.454,87	19.069 κιλά
.....	06/03/2016	18.653,00	4.290,19	22.943,19	18.653 κιλά
.....	10/03/2016	17.000,00	3.910,00	20.910,00	17.000 κιλά
.....	20/03/2016	18.400,00	4.232,00	22.632,00	4.000 κιλά
.....	29/03/2016	20.216,00	4.649,68	24.865,68	20.216 κιλά
.....	30/03/2016	11.450,00	2.633,50	14.083,50	1.000 κιλά
.....	03/06/2016	19.809,00	4.754,16	24.563,16	19.809 κιλά
.....	09/06/2016	20.171,00	4.841,04	25.012,04	20.171 κιλά
.....	30/06/2016	19.505,00	4.681,20	24.186,20	19.505 κιλά
.....	30/06/2016	39.523,20	9.485,56	49.008,76	24.702 κιλά
.....	15/07/2016	19.101,00	4.584,24	23.685,24	19.101 κιλά
.....	10/09/2016	37.225,70	8.934,17	46.159,87	20.122 κιλά
.....	13/09/2016	20.610,00	4.946,40	25.556,40	20.610 κιλά
.....	20/09/2016	20.195,00	4.846,80	25.041,80	20.195 κιλά
.....	25/09/2016	30.247,50	7.259,40	37.506,90	16.350 κιλά
.....	20/12/2016	21.150,00	5.076,00	26.226,00	11.750 κιλά
ΣΥΝΟΛΟ		371.774,40	87.983,48	459.757,88	

Επειδή, όπως προκύπτει από την με αρ. πρωτ./15-12-2022 Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου (σελ. 11-12), σε κανένα από τα αναγραφόμενα πιο πάνω φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου. Ο εκδότης των στοιχείων κατέχει μόνο δύο (2) επιβατικές μοτοσυκλέτες μικρού κυβισμού οι οποίες δεν έχουν την ικανότητα μεταφοράς των εμπορευμάτων. Η προσφεύγουσα κατείχε ως όχημα μεταφοράς το φορτηγό ιδιωτικής χρήσης (Φ.Ι.Χ) με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της κατά το έτος 2016. [...]. Αναφορικά με την μεταφορική ικανότητα του εν λόγω ΦΙΧ με αριθμό αυτό είχε μικότο βάρος 26.000 κιλά , απόβαρο 12.080 κιλά και ωφέλιμο φορτίο 13.920 κιλά. Διαπιστώνεται ότι το εν λόγω Φ.Ι.Χ δεν είχε την ικανότητα μεταφοράς της συντριπτικής πλειοψηφίας των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. [...]. Επομένως το εν λόγω όχημα αδυνατούσε να μεταφέρει την συντριπτική πλειοψηφία των εμπορευμάτων των εν λόγω στοιχείων από την Κόρινθο στην Ναυπλίου (έδρα της προσφεύγουσας). Επίσης στο αρχείο της προσφεύγουσας δε βρέθηκαν φορτωτικές από μεταφορικές εταιρείες σχετικές με μεταφορές των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία.

Επιπλέον, αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω Τ-ΔΑ δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα πρόσθετα στοιχεία. Στάλθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας δύο (2) πρωτότυπα αποδεικτικά κατάθεσης της προσφεύγουσας στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη στην EUROBANK τα οποία είναι τα κατωτέρω :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
07/03/2016	1.240,00
11/05/2016	590,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.830,00	

Το συνολικό ύψος των συναλλαγών (αγορών) της προσφεύγουσας από τον εκδότη, το 2016 ανερχόταν σε 459.757,88 € ενώ το ποσό πληρωμών με τραπεζικά μέσα πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1158/2016 ανέρχεται σε 1.830,00€ . Διαπιστώνεται επίσης ότι υφίστανται συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον εκδότη από το έτος 2014. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες εκατέρωθεν ΜΥΦ του έτους 2014 η προσφεύγουσα

έχει διενεργήσει αγορές το 2ο εξάμηνο του 2014 από τον εκδότη συνολικής αξίας 264.982,96 € και το έτος 2015 συνολικής αξίας 383.643,79 €. Οι συνολικές αγορές τα έτη 2014 & 2015 της προσφεύγουσας από τον εκδότη ανέρχονται σε 648.626,75€ (264.982,96 + 383.643,79), ενώ οι αντίστοιχες τραπεζικές πληρωμές μέχρι και 31/12/2015 ανέρχονται σε 106.165,00 €. Το ποσό των 1.830,00 € που καταβλήθηκε με τραπεζικό τρόπο πληρωμής το 2016 δεν εξοφλεί ούτε τα εκδοθέντα τιμολόγια του 2014. Άρα το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων του 2016 προς την προσφεύγουσα από τον εκδότη είναι απλήρωτα από αυτή.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών (όπως σχετικές εξοφλήσεις των τιμολογίων μέσω τραπεζικού συστήματος, μεταφορικά μέσα που εκτέλεσαν την μεταφορά, είτε να επιδείξει τα σημεία φόρτωσης των εμπορευμάτων κλπ.) για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣΤΕ.

Επειδή, η προσφεύγουσα:

α) μη νόμιμα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

β) μη νόμιμα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έγινε λανθασμένος υπολογισμός των προστίμων διότι δεν προσδιορίστηκαν ξεχωριστά για κάθε δραστηριότητα τα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να εφαρμοστούν οι δέοντες συντελεστές καθαρού κέρδους και τα συνεπαγόμενα αντίστοιχα πρόστιμα, πλην όμως οι διατάξεις αυτές και η νομολογία που αναφέρει η προσφεύγουσα αφορούν καταργηθείσες διατάξεις του προηγούμενου Κώδικα (ν.2238/1994) και δεν ισχύουν με τις ισχύουσες κατά το ελεγχόμενο έτος 2016 διατάξεις του ΚΦΕ (ν.4172/2013). Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο ισχυρισμός της.

Επειδή, ως προς την ένσταση αοριστίας, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αναγράφεται επακριβώς ο χρόνος τέλεσης εκάστης υποτιθέμενης λήψης εικονικού στοιχείου, πλην όμως ο ακριβής χρόνος λήψης των στοιχείων προσδιορίζεται στην έκθεση ελέγχου και συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης των επίμαχων εικονικών στοιχείων.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή

μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η Φορολογική Διοίκηση ενήργησε καταχρηστικά παραβιάζοντας τις Συνταγματικές Αρχές της Χρηστής Διοίκησης και της Αναλογικότητας θα πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14/11/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1)εισοδήματος και 2) ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των α) με αριθμό/14-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και β) με αριθμό/14-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

1. Η με αριθμό/14-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	89.399,86€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	44.699,93€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	134.099,79€

2. Η με αριθμό/14-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	109.597,01€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	54.798,51€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	164.395,52€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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