



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 1123

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** ....., με έδρα επί της οδού ....., Κόρινθος, κατά της:

Α) με αριθμό ...../14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

Β) με αριθμό ...../14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της ίδιας Προϊσταμένης,

Γ) με αριθμό ...../14-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022 καθώς και τις από 14-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

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 **11-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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:

Με τη με αριθ. ....../14-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 63.359,89€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 31.679,95€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους 95.039,84€ λόγω λήψης εικονικών και μη προσκόμισης του συνόλου των φορολογικών στοιχείων.

Με τη με αριθ. ....../14-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016–31/12/2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 34.361,49€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 17.180,76€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **51.542,25€** λόγω λήψης εικονικών και μη προσκόμισης του συνόλου των φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθμό ....../14-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε πρόστιμο 1.000,00€ λόγω μη ανταπόκρισης στις με αρ. ....../19-10-2022 και ....../25-10-2022 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 και 24 του Κ.Φ.Δ ως υπότροπος.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από 14-12-2022 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Δ. και ΕΛΠ οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. ....../0/2513/19-10-2022 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικού έτους 2016.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία της από 07-07-2022 Έκθεσης Ελέγχου του ν. 4308/2014, Κ.Φ.Δ. και της από 26-07-2022 Πληροφοριακής Έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πατρών, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα φέρεται να είναι λήπτης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2016, με εκδότη την ατομική επιχείρηση του ..... με **Α.Φ.Μ.** .....

## **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Στις 12-02-2020 η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού απέστειλε προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και την Διεύθυνση Ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε. το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ ....../05-02-2020 έγγραφο με θέμα «.....». Κατόπιν αυτού, το έγγραφο διαβιβάστηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών. Αφορούσε μεγάλο πλήθος οντοτήτων που συμμετέχουν σε κύκλωμα έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων μεταξύ των οποίων και η ατομική επιχείρηση του ..... με **Α.Φ.Μ.** ..... Δυνάμει της υπ' αριθμό ....../306438/12-10-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος στην ανωτέρω οντότητα και προέκυψε ότι **εξέδωσε (490) τετρακόσια ενενήντα εικονικά φορολογικά στοιχεία** περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2016 για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής αξίας **3.541,417,47€** εκ των οποίων (12) δώδεκα φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα, καθαρής αξίας **37.903,35€** και **Φ.Π.Α. 8.860,89** συνολικής αξίας **46.764,24€**.

Κατόπιν των ανωτέρω και μετά την έκδοση της με αριθμό ...../0/2513/19-10-2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικού έτους 2016, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά το με αριθμό πρωτ. ....../19-10-2022 και ...../25-10-2022 έγγραφο εντολής του ελέγχου, αίτημα παροχής στοιχείων και γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις ανωτέρω προσκλήσεις, δεν επιδείχθηκε κανένα λογιστικό αρχείο και δεν ήταν δυνατή η πραγματοποίηση ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Στην συνέχεια κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθμό ...../11-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τους οικείους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αυτό και ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και τις φορολογητέες εκροές και εισροές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000. Κατόπιν αυτού εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

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

1. Έλλειψη νόμιμου «κοινοποίησης» προς παροχή στοιχείων (αρ. 14 και αρ. 28 Κ.Φ.Δ.).
2. Αναιτιολόγητη και αόριστη έκθεση ελέγχου.
3. Δεν είναι εικονική η συναλλαγή που αναφέρεται στα επίδικα τιμολόγια.
4. Μη νόμιμη εφαρμογή ελεγκτικών επαληθεύσεων - εσφαλμένη απόρριψη συνόλου δαπανών.
5. Ένσταση παραγραφής.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από 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 βασίζεται 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,.....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την

*παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίηση του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.».*

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προέβη σε ανάρτηση της εντολής ελέγχου, πρόσκλησης προσκόμισης στοιχείων και γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του TAXISnet της προσφεύγουσας την 19-10-2022 με το αρ. πρωτ. ....../19-10-2022 σχετικό έγγραφό της, απέστειλε σχετικό e-mail στην ηλεκτρονική διεύθυνσή της, όπως αυτή έχει δηλωθεί από την ίδια «.....», του οποίου η ανάγνωση έγινε την 24-10-2022 σύμφωνα με το με αρ. καταχώρησης ..... πιστοποιητικό παραλαβής. Επίσης προέβη στην ανωτέρω ανάρτηση και στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του TAXISnet του Προέδρου της, ..... με Α.Φ.Μ. .... την 25-10-2022 με το με ...../25-10-2022 έγγραφό της, απέστειλε σχετικό e-mail στην ηλεκτρονική διεύθυνσή του, όπως αυτή έχει δηλωθεί από τον ίδιο «.....», του οποίου η ανάγνωση έγινε την 26-10-2022 σύμφωνα με το με αρ. καταχώρησης ..... πιστοποιητικό παραλαβής. Επιπλέον, το Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου και οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις αναρτήθηκαν στην προσφεύγουσα και στον Πρόεδρό της, την 11-11-2022, αναγνώστηκαν την 29-11-2022 από την προσφεύγουσα βάσει του με αρ. καταχώρησης ..... πιστοποιητικού παραλαβής και την 14-11-2022 από τον Πρόεδρό της με βάση το με αρ. καταχώρησης ..... πιστοποιητικό παραλαβής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η πρόσκληση του άρθρου 14 και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. και αναγνώστηκαν τα σχετικά έγγραφα από την προσφεύγουσα και από τον Πρόεδρό της, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ, ΤΡΙΤΟ ΚΑΙ ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

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 ενώπιόν 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 μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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 14-12-2022 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 (6. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν. 4308/2014 & ΤΟΥ Ν.4987/2022, 7. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 10. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ, 11. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ) που αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για αόριστες και αναιτιολόγητες εκθέσεις μερικού ελέγχου χαρακτηρίζεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα

με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **Εικονικό** είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

**Επειδή**, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη

της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (**ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012**).

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου**» με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ίδιου κώδικα** ότι: «**Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου**» και με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ίδιου κώδικα** ότι: «**1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».**

**Επειδή**, 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**, εν προκειμένω τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010)**. Η αρμόδια ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων:

- Δεν δραστηριοποιήθηκε στην διεύθυνση της έδρας ούτε του υποκαταστήματός του και δεν διέθετε χώρο αποθήκευσης εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε το 2016 και 2017.

- Δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών στοιχείων.
- Δεν διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό και το προσωπικό, δεν κατέβαλε φόρο μισθωτών υπηρεσιών ούτε συμπεριέλαβε ποσό αμοιβών προσωπικού στις οικείες φορολογικές δηλώσεις.
- Η εξόφληση του μεγαλύτερου μέρους των φορολογικών στοιχείων έγινε με μετρητά κατά παράβαση του άρθρου 23 παρ. β' του Κ.Φ.Δ. ενώ ο τραπεζικός του λογαριασμός δεν παρουσίασε κίνηση. Οι επιταγές με τις οποίες εξοφλήθηκαν μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων του είτε δεν ταυτοποιούνται από την τράπεζα, είτε δεν έχουν εκδοθεί είτε οι τελικοί αποδέκτες είναι τρίτα νομικά πρόσωπα ή οντότητες με τις οποίες δεν είχε ποτέ συναλλακτική δραστηριότητα.
- Η αιτιολογία των εκδοθέντων τιμολογίων του είναι αόριστη και πολύ γενική.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις προαναφερόμενες προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε τα επίμαχα τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά. Δεν τα προσκόμισε ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Προσκόμισε με την παρούσα μόνο το παράρτημα Α στο οποίο αποτυπώνεται αναλυτικό καθολικό του συγκεκριμένου προμηθευτή, στοιχείο που δεν αντικρούει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται τα εξής:



## «Άρθρο 21

### Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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 εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ....

## Άρθρο 22

### Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, 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 [...]

## Άρθρο 28 Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία, αν και της ζητήθηκε σχετικά, με αποτέλεσμα:

A) τα ακαθάριστα έσοδα του υπό κρίση φορολογικού έτους 2016 στην φορολογία εισοδήματος προσδιορίστηκαν με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Δηλαδή, ο έλεγχος άντλησε δεδομένα από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και τα δεδομένα των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ). Το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του φορολογικού έτους 2016 προσδιορίστηκε βάσει των εσόδων από παροχή υπηρεσιών (βάσει δήλωσης) ποσού **245.553,82€** πλέον των εσόδων κεφαλαίων ποσού **398,84€**. Ο έλεγχος δεν προσδιόρισε αγορές και δαπάνες για τη χρήση 2016 λόγω μη προσκόμισής τους, αναγνώρισε όμως το ποσό ύψους 23.222,00€ που αφορά αμοιβές και έξοδα προσωπικού το οποίο διαπιστώθηκε βάσει του με αρ. πρωτ. ....../11-11-2022 εγγράφου της Α' Τοπικής Δ/νσης Κορινθίας ΕΦΚΑ.

B) διενεργήθηκε προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του Κώδικα ΦΠΑ ν.2859/2000. Σύμφωνα με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι φορολογητέες εκροές ανήλθαν σε 158.114,80€ με αναλογούν Φ.Π.Α. 37.139,86€ και οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν.2859/2000 καθώς δεν υπήρχαν στοιχεία ότι για τις σχετικές συναλλαγές η προσφεύγουσα έλαβε νόμιμα τιμολόγια. Επιπλέον, την χρήση 2016, η προσφεύγουσα, έλαβε εικονικά τιμολόγια από την προαναφερόμενη εκδότρια, με τον αναλογούν ΦΠΑ να ανέρχεται σε 8.860,89€ για το οποίο δεδομένης της εικονικότητας δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

**Επειδή** τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω επιχείρηση, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η κρίση της φορολογικής αρχής είναι βασίμως και πλήρως αιτιολογημένη. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη νόμιμη απόρριψη του συνόλου δαπανών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΕΜΠΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την επίμαχη χρήση οι οικονομικές της καταστάσεις ελέγχθηκαν από εξειδικευμένους ελεγκτές του άρθρου 65Α του ν. 4987/2022 όπως ίσχυε, οι οποίοι εξέδωσαν φορολογικό πιστοποιητικό και έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς καμία παρατήρηση και επομένως το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης έχει υποκύψει σε ειδική παραγραφή αφού παρήλθε το χρονικό διάστημα των (18) δεκαοχτώ μηνών που προβλέπεται από το άρθρο 82 παρ. ν 2238/1994 και 65Α του ν. 4987/2022.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1159/22-07-2011:

**«Άρθρο 5**

**2. .. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία..»**

**Επειδή**, η παράγραφος 2 της ανωτέρω απόφασης καταργήθηκε με την ΠΟΛ.1034/31-12-2015 (ΦΕΚ Β' 730/18-03-2016) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και αντικαταστάθηκαν οι λοιπές παράγραφοι ως ακολούθως:

**«Άρθρο 5**

**1. Από τις επιχειρήσεις που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, με εξαίρεση εκείνες για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, για τις οποίες διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος, επιλέγονται για έλεγχο υποθέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει..**

**2....**

**3...**

**4. Εκτός των επιχειρήσεων που ελέγχονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α ..... ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν:**

**α) Λήψη ή έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά επιχειρήσεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την ηλεκτρονική υποβολή της και**

περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία..

**5. Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου».**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4987/2022: « 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.»**

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** ....., και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό ...../14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

Β) με αριθμό ...../14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της ίδιας Προϊσταμένης.

Γ) με αριθμό ...../14-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022 της ίδιας Προϊσταμένης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

1. Η με αριθμό ...../14-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	63.359,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	31.679,95€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>95.039,84€</b>

2. Η με αριθμό ...../14-12-2022 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.	34.361,49€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	17.180,76€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>51.542,25€</b>

3. Η με αριθμό ...../14-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' , παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 του Κ.Φ.Δ.: συνολικού ποσού: **1.000,00€**

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.