



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **07/06/2023**
Αριθμός απόφασης: **e 280**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 08/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με έδρα στιςεπί της οδού και ΑΦΜπου εκπροσωπείται νόμιμα από το διαχειριστή της του με ΑΦΜ κατά: α)της με αριθμ./2021 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ., β) της με αριθμ./2022 Έκθεσης μερικού φορολογικού

ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., γ) της με αριθμ./2022 Έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., δ) της με αριθμ./2022 Έκθεσης ελέγχου άρθρου 54 ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ., ε) του με αριθμ./2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, στ) του με αριθμ./2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, ζ) του με αριθμ./2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, η) του με αριθμ./2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, θ) του με αριθμ./2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ι) του με αριθμ./2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ια) της με αριθμ./2022 Πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2016, ιβ) της με αριθμ./2022 Πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 11-01-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 08/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ'αριθμ./**12-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 127.097,20 € και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 63.548,60 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 190.645,80 € .
- Με την υπ'αριθμ./**12-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 26.304,93 € , πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.630,49 € και πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/2018 87.810,50 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 116.745,92 € .
- Με την υπ'αριθμ./**12-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 2.813,17 € και πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/2018 59.935,64 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 62.748,81 € .
- Με την υπ' αριθμ./**12-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 104.863,20 € και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 52.431,60 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 157.294,80 € .
- Με την υπ' αριθμ./**12-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

Φ.Π.Α. ποσού 166.966,98 € και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 83.483,49 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 250.450,47 €.

- Με την υπ' αριθμ./12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 102.694,23 € και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 51.347,12 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 154.041,35 €.
- Με την υπ' αριθμ./12-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρ. 54 Κ.Φ.Δ.) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε κατάσταση πελατών- προμηθευτών του άρθρου 14 του ΚΦΔ κατά το φορολογικό έτος 2016.
- Με την υπ' αριθμ./12-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρ. 54 Κ.Φ.Δ.) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε κατάσταση πελατών- προμηθευτών του άρθρου 14 του ΚΦΔ κατά το φορολογικό έτος 2017.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 12/12/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος , Φ.Π.Α. και Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της/15-07-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε η/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ (Ν.4308/14 & Ν. 4987/22) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων(ΥΕΔΔΕ) Η παραπάνω Έκθεση, η οποία στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. προς αξιοποίηση με το εισερχόμενο έγγραφο/09-06-2022, αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία φέρεται να εμπλέκεται με τη λειτουργία κυκλώματος όπου χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα, με μοναδικό σκοπό την έκδοση και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων άνευ αντικειμένου συναλλαγής, προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή φόρων προς το Δημόσιο. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης, η προσφεύγουσα, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις :

A. Κατά την φορολογική περίοδο 3/11/2016- 31/12/2016, έλαβε τριάντα τέσσερα (34) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 436.830,00 € πλέον ΦΠΑ 104.839,20 € και συνολικής αξίας 541.669,20 €, έκδοσης της οικονομικής οντότητας «.....I.K.E.» με ΑΦΜ 099211584, τα οποία κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και κατά την ίδια φορολογική περίοδο , εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΤΙΜ., ΤΠΥ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε πενήντα οκτώ (58) περιπτώσεις καθαρής αξίας 435.737,74€ πλέον ΦΠΑ 104.577,04€ και συνολικής αξίας 540.314,78 €,

B. Κατά το φορολογικό έτος 2017, έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 29.400,00 € πλέον ΦΠΑ 7.056,00€ και συνολικής αξίας 36.456,00 €, έκδοσης με ΑΦΜ, M.I.K.E. με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και κατά την ίδια φορολογική περίοδο , εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΤΙΜ., ΤΠΥ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε εκατό δεκάξι (116) περιπτώσεις καθαρής αξίας 696.772,14€ πλέον ΦΠΑ 167.225,30€ και συνολικής αξίας 863.997,46 €.

Γ. Κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε πέντε (5) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ & Τ.Π.Υ. φορτωτική) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 90,00€ πλέον ΦΠΑ 21,60€ και συνολικής αξίας 110,00€ από την επιχείρηση -ΑΦΜ και εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΤΙΜ., ΤΠΥ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε ενενήντα οκτώ (98) περιπτώσεις καθαρής αξίας 428.305,00€ πλέον ΦΠΑ 102.792,52 € και συνολικής αξίας 531.097,24 €.

Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η προσφεύγουσα επιχείρηση εμφανίζει ως κύρια δραστηριότητα « ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΜΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΥΛΙΚΩΝ» και εκπροσωπείται από τον του με Α.Φ.Μ.:

Ύστερα από την έκδοση της παραπάνω Εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, στάλθηκε στην έδρα της επιχείρησης η με αριθμό/19-07-2022 πρόσκληση ελέγχου (συστημένη επιστολή RE.....GR) με την οποία ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία που τήρησε, τις υποβληθείσες δηλώσεις, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τις φορολογικές περιόδους από 03/11/2016 έως 31/12/2018. Επειδή η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε, ακολούθησε ηλεκτρονική κοινοποίηση (με αριθμό καταχώρησης474) νέας πρόσκλησης η οποία αναγνώσθηκε την ίδια ημερομηνία. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στις παραπάνω προσκλήσεις με συνέπεια τη μη προσκόμιση των ζητηθέντων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., συνέταξε το με αριθ./26-10-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, τα οποία επιδόθηκαν νομότυπα στην προσφεύγουσα, κλήθηκε δε, εντός είκοσι ημερών να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις – αντιρρήσεις, ως προς τις περιγραφόμενες στο Σημείωμα Διαπιστώσεων διαπιστώσεις ελέγχου, χωρίς να υποβληθούν αντιρρήσεις κατά αυτών εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Μετά την άπρακτη πάροδο της εικοσαήμερης προθεσμίας, συντάχθηκαν οι από 12/12/2022 προσβαλλόμενες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου αρθρ. 54 Κ.Φ.Δ., καθώς και οι οριστικοί προσδιορισμοί φόρων και τα πρόστιμα.

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

- 1.Πραγματοποίηση των συναλλαγών. Εσφαλμένη αιτιολόγηση από τη φορολογική αρχή της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη.
- 2.Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων.

Επειδή, 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. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, οι από 12/12/2022 προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ-ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου αρθρ.54 ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, υπό την έννοια ότι δεν επάγονται αυτοτελώς έννομες συνέπειες, αλλά αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των εν συνεχεία εκδοθείσων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και του προστίμου άρθρ.54 ΚΦΔ, κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών πράξεων της φορολογικής αρχής, απορρίπτεται ως απαράδεκτη, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των εκθέσεων ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα 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. ”*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».*

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 12/12/2022 Εκθέσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 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, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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 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 ύπαρξής 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, 1351/2014 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 την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 τούτου αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή(οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης 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, ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, στην με αριθ.υπόθεσης/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕδιαπιστώθηκαν, ως προς την έκδοση από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα εξής:

- Η Ι.Κ.Ε. από την έναρξη της, συνέταξε το από 17/10/2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης για το ακίνητο (ισόγειο κατάστημα, συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ) επί της οδού, στις, προκειμένου να παρουσιάζεται συναλλακτικά υπαρκτή, όμως ουδέποτε έχει ασκήσει κάποιου είδους επαγγελματική δραστηριότητα, όπως προέκυψε από:
- Σχετικές μαρτυρίες των εκμισθωτών του ακινήτου, όπου δηλώθηκε ότι δεν τους δόθηκε ποτέ η εντύπωση ότι ασκούσαν οποιαδήποτε δραστηριότητα από την έναρξη της μίσθωσης του χώρου, ενώ ο ίδιος ο διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της ελεγχόμενης, δήλωσε άγνοια για την ύπαρξη της επιχείρησής του προς αυτούς (εκμισθωτές).
- Από τον επιτόπιο έλεγχο αυτοψίας της ως άνω δηλωθείσας έδρας διαπιστώθηκαν τα εξής:
 - α) η ύπαρξη ενός κλειστού καταστήματος.
 - β) στην πρόσοψη του καταστήματος υπήρχε μια αναρτημένη πινακίδα με τίτλο άσχετο ως προς το είδος της δηλωθείσας δραστηριότητας της ελεγχόμενης καθώς και το είδος του νομικού προσώπου, αλλά και τον διακριτικό τίτλο αυτής, αποσκοπώντας σε παραπλανητικές και αναληθείς πληροφορίες, γεγονός που δεν συνάδει με τη σύννομη επαγγελματική τακτική
 - γ) δεν υπήρχε αναρτημένο οποιοδήποτε διακριτικό στοιχείο της ελεγχόμενης οντότητας.
- Η προσφεύγουσα δεν διαθέτει οποιοδήποτε άλλο αποθηκευτικό χώρο πέραν του δηλωθέντος καταστήματος συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ. και επομένως στερείται παντελώς της δυνατότητας αποθήκευσης εμπορευμάτων (κατά το έτος 2016 συνολικό ύψους αγορών 409.547,20€)

- Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών –προμηθευτών του αρ.14 Κ.Φ.Δ. (τόσο της προσφεύγουσας, όσο και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων) για όλα τα ελεγχόμενα έτη διαπιστώνεται ότι δεν έχει πραγματοποιήσει καμία δαπάνη σχετικά με εταιρείες ύδρευσης, ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεφωνίας (λογαριασμοί ρεύματος, νερού, σταθερής τηλεφωνίας κτλ.) που να σχετίζεται με την δηλωθείσα επαγγελματική της εγκατάσταση γεγονός που δεν συνάδει σε ομοειδείς επιχειρήσεις και ιδίως με μεγάλο όγκο συναλλαγών.
- Τέλος, σχετικά με την δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας, οι καταγραφές της κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, για όλο το ελεγχόμενο διάστημα ήταν εξαιρετικά χαμηλές, τέτοιες που προδήλως παρέπεμπαν σε ανενεργή επιχείρηση, πόσο μάλλον στην περίπτωση που υποτίθεται ότι δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο ταυτόχρονα τρεις επιχειρήσεις (..... Ι.Κ.Ε.,ΙΚΕ, Ι.Κ.Ε.).
 - Η προσφεύγουσα επιχείρηση, ουδέποτε απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό και επιπλέον ουδέποτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε , στερείται πλήρως τη δυνατότητα εκτέλεσης της πληθώρας των εμπορικών πράξεων που φαίνεται ότι διενήργησε, καθιστώντας αδύνατο το γεγονός στο να είναι σε θέση να ανταπεξέλθει παρέχοντας υπηρεσίες τόσο σημαντικής έκτασης και απαιτητικότητας, όπως αυτές περιγράφονται στα ληφθέντα κατά το δειγματοληπτικό έλεγχο, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς και στις αντίστοιχες συμβάσεις εκτέλεσης έργων αυτής. Μολονότι η προσφεύγουσα δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό και επιστημονικό προσωπικό, (τεχνίτες, εργάτες, μηχανικούς υπολογιστών κ.λ.π.) φαίνεται -βάσει των εκδοθέντων από την ίδια φορολογικών στοιχείων και από τα ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργων- να παρέχει σε σημαντική έκταση και αξία υπηρεσίες εξειδικευμένες, που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου από τρίτους όπως:
 - εγκαταστάσεις ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε επιχειρήσεις και σε βιομηχανικούς χώρους, εγκαταστάσεις συναγερμών, κλειστών συστημάτων παρακολούθησης, τηλεφωνικών κέντρων, κεντρικών κεραιών επίγειων και δορυφορικών καναλιών,
 - ηλεκτρολογικές εργασίες σε φωτοβολταϊκά πάρκα,
 - ανακτήσεις δεδομένων, επιδιορθώσεις σκληρών δίσκων (εσωτερικών και εξωτερικών), συντηρήσεις δικτύων ηλεκτρονικών υπολογιστών, επισκευές πλακετών σε κλιματιστικά, service ηλεκτρονικών υπολογιστών,
 - δημιουργία λογότυπων σε ηλεκτρονική μορφή για προβολή και διαφήμιση επιχειρήσεων στο Internet,
 - ολικές ανακαινίσεις πρακτορείων Ο.Π.Α.Π, ξυλουργικές εργασίες όπως τοποθετήσεις βιβλιοθηκών, κατασκευές συναρμολογήσεις και τοποθετήσεις γραφείων, κουζινών, ραφιών και επίπλων γραφείου, επισκευές γκαραζόπορτας,
 - Η προσφεύγουσα, προκειμένου να εμφανίζεται συναλλακτικά υπαρκτή, φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό (συγκεκριμένα υπαλλήλους γραφείου) ώστε να παρουσιάζει κάποια νομιμοφάνεια στην υποτιθέμενη άσκηση των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων. Όπως προέκυψε από τις υποβληθείσες γραπτές δηλώσεις των φερομένων ως υπαλλήλων της , οι οποίοι φέρονται να έχουν απασχοληθεί περισσότερες από είκοσι (20) ημέρες κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, καθώς και από τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, ουδέποτε φαίνεται να παρείχαν εξαρτημένη εργασία προς αυτή,εφόσον :
 - Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, φαίνεται να μην συνυπήρξαν ποτέ στον ίδιο χώρο (γραφείο), με άλλο υπαλληλικό προσωπικό είτε του εργοδότη τους (..... MON.ΙΚΕ) είτε των άλλων εταιρειών.
 - η φερόμενη ως εργαζόμενη της δήλωσε εγγράφως ότι η εργασιακή σχέση με την εν λόγω επιχείρηση δεν ήταν πραγματική αλλά εικονική.

- κανένας από τους εργαζόμενους, που φέρονταν ότι απασχολούνταν με το ίδιο αντικείμενο (υπάλληλοι γραφείου, γραμματειακή υποστήριξη) και κατά ένα μεγάλο μέρος τις ίδιες χρονικές περιόδους στην επιχείρηση, δεν γνώριζαν κάποιον άλλον (εκτός από τον), κατά το διάστημα της άσκησης των φερόμενων καθηκόντων τους, σε ένα εργασιακό χώρο συνολικής επιφάνειας μόλις 29,60 τ.μ (έδρα επί της οδού, στις), στον οποίο συστεγαζόταν και άλλες δύο επιχειρήσεις, (.....IKE & IKE με κοινό εκπρόσωπο και διαχειριστή τον), οι οποίες απασχολούσαν διαφορετικό προσωπικό από αυτό της προσφεύγουσας.
- Ένας εκ των υπαλλήλων της προσφεύγουσας για την χρονική περίοδο από Νοέμβριο του 2016 (έναρξη ελεγχόμενης) έως τον Ιούλιο του 2018 ήταν και ο, ο οποίος είναι ο αδελφός του, διαχειριστή της προμηθεύτριας εταιρίας που έχει κριθεί συναλλακτικά ανύπαρκτη (..... MON.Ε.Π.Ε.)
- Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, φαίνεται να μην συνυπήρξαν ποτέ στον ίδιο χώρο (γραφείο), με άλλο υπαλληλικό προσωπικό είτε του εργοδότη τους (..... MON.IKE) είτε των άλλων εταιριών.
 - Η προσφεύγουσα από την έναρξή της, 2016 έως και το 2018, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, μη διαθέτοντας έτσι αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της.
 - Η προσφεύγουσα, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου, και επομένως δεν προσκόμισε οποιοδήποτε από τα ζητηθέντα Λογιστικά Αρχεία (βιβλία και στοιχεία), αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της.
 - Από τον έλεγχο των φερόμενων ως αγορών/ λήψεων υπηρεσιών της ελεγχόμενης επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους,
 - Η προσφεύγουσα, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όπως προέκυψε από το σύνολο των τραπεζικών συναλλαγών πιστώσεων των τηρούμενων λογαριασμών της, ύψους **1.076.466,55€**, καθώς και των επιταγών έναντι απαιτήσεων της, ύψους **243.541,33€** (σύμφωνα με τα στοιχεία που ήλθαν σε γνώση του ελέγχου από τους, φερόμενους με την ελεγχόμενη, λήπτες που ανταποκρίθηκαν στα σχετικά αιτήματα) και συνολικά **1.320.007,88€**, έχουν μεταφερθεί τουλάχιστον κατά το ποσό των **854.475,78€** δηλαδή το 65% των αντίστοιχων εισπράξεων της:
 - σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων (ΟΠΑΠ),
 - υπαλλήλων που ενεργούν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων ή και
 - άμεσα στην ΟΠΑΠ Α.Ε.,

χωρίς να εντοπιστούν πληρωμές προς υποχρεώσεις της προσφεύγουσας (προς προμηθευτές αγορών και δαπανών συναφών με την άσκηση της δραστηριότητάς της). Επιπλέον, τα εμπλεκόμενα πρακτορεία μέσω των οποίων κινείται η ροή του χρήματος, αντιβαίνουν στο νόμο-κανονιστικό πλαίσιο καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες του Οργανισμού, έχοντας ως συνέπεια των πράξεών τους τις κυρώσεις αφαίρεσης αδειών λειτουργίας, προστίμων ή και οικειοθελούς παύσης εργασιών τους. Η τακτική αυτή, αποσκοπεί στην παρουσίαση μιας νομιμοφανούς και σύννομης ροής χρημάτων, των πληρωμών από τους λήπτες – πελάτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης. Συγκεκριμένα όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα, λαμβάνοντας όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του νόμου την εισπράξη των απαιτήσεων της μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της, στη συνέχεια η ίδια μεταφέρει τα εν λόγω ποσά, κατά την ίδια ή και τις αμέσως επόμενες ημέρες σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων, σε φυσικά πρόσωπα που ενεργούν κατά δήλωσή τους για τον εργοδότη τους -

πρακτορείο ή άμεσα στην ΟΠΑΠ ΑΕ, ισχυριζόμενη ως παίχτρια τυχερών παιχνιδιών (αγορά «δελτίων στοιχηματισμού»), προκειμένου να «χαθεί» η ροή του χρήματος των υποτιθέμενων εισπράξεών της, δίνοντας νομιμοφάνεια στις εν λόγω εικονικές συναλλαγές της με τους λήπτες-πελάτες της.

- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους φερόμενους ως πελάτες της προσφεύγουσας που ανταποκρίθηκαν στις επιδοθείσες προσκλήσεις και επιστολές-αιτήματα κατ' άρθρ. 15 Κ.Φ.Δ., οι οποίοι όπως επιβεβαίωσαν με την υποβολή γραπτών δηλώσεων τους στον έλεγχο, γνώριζαν προσωπικά τον μοναδικό διαχειριστή και εταίρο, κ. της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε ότι το είδος των παρεχόμενων τεχνικών εργασιών (ανακαινίσεις χώρων-αποξήλωση χώρων κουζίνας, τουαλέτας, μπαλκονιών, τοποθέτηση πλακιδίων, τοποθέτηση σωληνώσεων ύδρευσης, αποχέτευσης, φρεάτια, ηλεκτρολογικά έργα, κατασκευή, μεταφορά και τοποθέτηση οπλισμένου σκυροδέματος, τοιχοποιία με γυψοσανίδες, εσωτερική οδοποιία, βιομηχανικό δάπεδο εκσκαφές με μηχανήματα κτλ), καθώς και οι πωλήσεις εμπορευμάτων που αναγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η ελεγχόμενη «..... Μ.Ι.Κ.Ε.» στερείτο της δυνατότητας πραγματοποίησης αυτών, εφόσον **ουδέποτε:**

α)πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, που να σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητά της, μη διαθέτοντας έτσι αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της, β) διέθετε πάγιο εξοπλισμό, γ) διέθετε εργατοτεχνικό προσωπικό, δ) προέκυψε συνεργασία με τρίτες επιχειρήσεις που θα μπορούσαν να πραγματοποιήσουν τις εν λόγω συναλλαγές και ε) ο διαχειριστής της ελεγχόμενης είχε την τεχνογνωσία ή και τον ανάλογο ελεύθερο χρόνο (πλήρη απασχόληση σε τρίτους) για να καθίσταται εφικτή η πραγματοποίηση από τον ίδιο των υπό έλεγχο παρεχόμενων εργασιών. Παράλληλα, ως προς την εξόφληση των υπό έλεγχο τιμολογίων, κατά συνήθη τακτική, με την διενέργεια πίστωσης/κατάθεσης ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, κατά την ίδια ημέρα ή και την επόμενη αυτής (πίστωσης), μεταφέρονται κατά το μεγαλύτερο μέρος σε λογαριασμό της Ο.Π.Α.Π. Α.Ε., στο πρακτορείο του και σε υπαλλήλους που ενεργούν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων Ο.Π.Α.Π, χωρίς εν τω μεταξύ να γίνονται άλλες κινήσεις στους εν λόγω λογαριασμούς, εξυπηρετώντας έτσι την παρουσίαση μιας νομιμοφανούς και σύννομης ροής χρημάτων.

- Η προσφεύγουσα, είχε προβεί κατά το φορολογικό έτος ενάρξεως της ήτοι 2016, στην υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ν.Π, δηλώνοντας αγορές και δαπάνες αξίας περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν οριακά με αυτά των ζημιών κέρδη. Στη συνέχεια, ακολούθησαν οι μεταγενέστερες εκπρόθεσμες υποβολές δηλώσεων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 (τροποποιητικές την 01.03.2021), συνεπεία του ελέγχου (μετά την από 25/02/2021 κοινοποίηση της εντολής ελέγχου & πρόσκλησης λογιστικών αρχείων),προκειμένου να προσδοθεί νομιμοφάνεια και υπόσταση στις υποτιθέμενες συναλλαγές- πωλήσεις προς τους αντισυμβαλλόμενους φερόμενους ως πελάτες της.

Επειδή περαιτέρω, στην υπό κρίση υπόθεση, από την με αριθ.υπόθεσης/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕδιαπιστώθηκαν, ως προς τη λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα εξής:

- Από τον έλεγχο των στοιχείων που ήρθαν, σε γνώση του ελέγχου από τρίτες πηγές, καθώς και από πληροφορίες που άντλησε ο έλεγχος από τα πληροφοριακά συστήματα κατέληξε στο

ασφαλές συμπέρασμα ότι, η προσφεύγουσα κατά το Φορολογικό έτος 2016 (03/11/2016-31/12/2016), έλαβε τριάντα τέσσερα (34) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 436.830,00€ πλέον ΦΠΑ 104.839,20 € για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την οικονομική οντότητα «..... MON. ΕΠΕ» με ΑΦΜ-ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ, διότι:

- Από τον έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., της εκδότριας επιχείρησης με ΑΦΜ, κρίθηκε ότι δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι διενήργησε και ότι ο πραγματικός, σκοπός της έναρξής της δεν ήταν να δραστηριοποιηθεί επαγγελματικά και εμπορικά, αλλά να θεωρήσει φορολογικά στοιχεία ώστε να μπορέσει να τα χρησιμοποιήσει στην έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017.
 - Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των τιμολογίων των πελατών της δεν προκύπτει η έκδοση τιμολογίων που συνάδουν με τις παραπάνω δραστηριότητες.
 - Κατά το χρόνο έκδοσης των υπό έλεγχο συναλλαγών στεγαζόταν σε γραφείο 29,60 τ.μ. επί της οδού στις, το οποίο από τα στοιχεία που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου δεν λειτούργησε ουσιαστικά ποτέ.
 - Δεν διαθέτει την υλικοτεχνική υποδομή (Φ.Ι.Χ. , αποθηκευτικούς χώρους κ.λ.π.) και το προσωπικό για την άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας.
 - Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της δεν προέκυψε καμία καταβολή ποσών, προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων.
 - Ο, μοναδικός εταίρος της εταιρείας « MON. ΕΠΕ» ήταν κατά το χρονικό διάστημα από τον Νοέμβριο του 2016 έως τον Μάρτιο του 2019 υπάλληλος της εταιρείας MON. ΙΚΕ (εταιρεία με κοινή δηλωμένη έδρα και κοινό διαχειριστή με την προσφεύγουσα), γεγονός που ενισχύει την άποψη του ελέγχου ότι ήταν σε γνώση του διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας ότι οι εν λόγω συναλλαγές ήταν εικονικές.
- Επίσης, η επιχείρηση MON. ΙΚΕ έλαβε, κατά το φορολογικό έτος 2017, ένα (1) ΕΙΚΟΝΙΚΟ φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 17.200,00€ πλέον ΦΠΑ 4.128,00 € από την επιχείρηση-ΑΦΜ -ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, διότι:
- Η επιχείρησηMON. ΙΚΕ. ποτέ δεν παρέλαβε τα αναγραφόμενα μηχανήματα στο ληφθέν φορολογικό στοιχείο, τα οποία αφορούν:1) ΣΑΚΙΑΣΤΙΚΟ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΡΟΗΣ/SAK-EL S/N 0130/κωδ. SAK-E, 2) ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ ΤΑΙΝΙΑ ΜΕ ΡΟΔΕΣ/ MT45 S/N171003/κωδ. ΜΓ68, 3) ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ ΤΑΙΝΙΑ ΜΕ ΕΝΣΩΜΑΤΟΜΕΝΗ ΡΑΠΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ/ RT S/N 0106/κωδ. RT και 4) ΜΗΧΑΝΗΜΑ ΠΕΡΙΤΥΛΙΞΗΣ/ FAP-A S/N 0130/κωδ. FAP-A, καθώς τελικός αποδέκτης και πραγματικός αγοραστής αυτών ήταν η επιχείρηση ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ. Τα περιγραφόμενα μηχανήματα στο υπ. αρ./14.12.2017 τιμολόγιο εκδόσεως της οντότητας "....." με λήπτη την, ουδεμία σχέση έχουν με τη δηλωθείσα δραστηριότητα (ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ) της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφόσον η χρήση αυτών αφορά κατά κύριο λόγο τη συσκευασία προϊόντων/ υλών, είτε σε σάκους είτε σε παλέτες για την μετέπειτα πώληση τους.
 - Τα αναγραφόμενα μηχανήματα φέρονται να αγοράζονται από την MON. ΙΚΕ, όμως εκδίδεται τιμολόγιο προς πώληση μέρους αυτών από την εταιρείαΙ.Κ.Ε., η οποία όπως προαναφέρθηκε έχει τον ίδιο μοναδικό διαχειριστή με την ελεγχόμενη, χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο εμφανής συναλλαγή μεταξύ των δύο

επιχειρήσεων. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την δήλωση του προμηθευτή, αλλά και τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία, τα εν λόγω μηχανήματα αρχικά επιλέχθηκαν - αγοράστηκαν και μεταφέρθηκαν στην έδρα της επιχείρησης Ε.Ε.", η οποία έλαβε για την εν λόγω συναλλαγή, το υπ'αρ...../6-10-2017 Δ.Α.-ΤΙΜ.-Π.Υ. από τον προμηθευτή Στην συνέχεια καθ' υπόδειξη του κ. διαχειριστή της επιχείρησης & ΣΙΑ Ε.Ε.", προς τον προμηθευτή, ακυρώθηκε το εν λόγω φορολογικό στοιχείο πώλησης με το υπ αρ. Νο...../27-10~2017 ΑΚΥΡΩΤΙΚΟ - Δ.Α.-ΤΙΜ.-Π.Υ., χωρίς να επιστραφούν τα μηχανήματα από την έδρα της επιχείρησης "..... & ΣΙΑ Ε.Ε.", προκειμένου να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο για τα ίδια ακριβώς μηχανήματα, προς την ελεγχόμενη (αρ...../14-12-17 Δ.Α.-Τιμ.-Π.Υ.).

- Κατόπιν για ένα μέρος των υπό έλεγχο μηχανημάτων διαπιστώθηκε από παράλληλο έλεγχο που διεξήχθη από την ίδια υπηρεσία, ότι εκδόθηκε τιμολόγιο πώλησης από την εταιρεία Μον.Ι.Κ.Ε., με λήπτρια την επιχείρηση ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ. Συγκεκριμένα η επιχείρηση & ΣΙΑ Ε.Ε.", η οποία είναι και ο τελικός αποδέκτης αυτών των μηχανημάτων, όπως διαπιστώθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τουλάχιστον για τα δύο, με απόλυτη ταυτοποίηση αυτών, από τα εν λόγω τέσσερα μηχανήματα, τα αμέσως παρακάτω φορολογικά στοιχεία με εκδότρια την οικονομική οντότητα Μ.Ι.Κ.Ε, που αφορούν τα εξής:
 - α) ΤΙΜ/4-12-2017 συνολικής αξίας 34.422,606 (καθαρή αξία 27.760,006 πλέον ΦΠΑ 6.662,60€) με περιγραφή "ζυγιστική σακιαστική ηλ/κή μηχανή ημιαυτόματη μικτού βάρους τύπου LAEN με ταινία με SEIRIAL NUMBER 0106 &
 - β) ΤΙΜ/1-12-2017 συνολικής αξίας 6.851,00€ (καθαρή αξία 5.525,006 πλέον ΦΠΑ 1.326,006) με περιγραφή "Αυτόματο σύστημα συγκόλλησης πλαστικών σακών PP συνεχόμενης κίνησης" με SEIRIAL NUMBER 0130. » Από τον συσχετισμό των αναγραφόμενων (περιγραφή και αξία μηχανημάτων) στο υπ. αρ. /06.10.2017 τιμολόγιο με εκδότη την ατομική επιχείρηση και λήπτρια την επιχείρηση ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ, και στα εκδοθέντα με υπ. αρ. /01.12.2017 και /04.12.2017 τιμολόγια με εκδότη την επιχείρηση ΜΟΝ.ΙΚΕ και λήπτη την επιχείρηση ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ, προκύπτει αναμφισβήτητα ότι ο λόγος ακύρωσης του πρώτου τιμολογίου καθ' υπόδειξη του κ., έγινε αποκλειστικά για να υπερτιμολογηθούν τα είδη προς όφελος της επιχείρησης ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ. Ακολουθεί ανάλυση των εν λόγω τιμολογίων προς απόδειξη των ισχυρισμών του ελέγχου.
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας ΜΟΝ. ΙΚΕ προκύπτει ότι η εξόφληση του τιμολογίου (αρ...../14-12-17 Δ.Α.-Τιμ.-Π.Υ.) φέρεται ότι πραγματοποιήθηκε από την ελεγχόμενη προς τον προμηθευτή της, ".....", προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στην εν λόγω συναλλαγή, ενώ στην πραγματικότητα η πληρωμή του εν λόγω τιμολογίου έγινε από τον αληθινό αποδέκτη των αναγραφόμενων μηχανημάτων στο υπ. αρ. /14-12-2017 τιμολόγιο, ήτοι από την επιχείρησηΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ. Συγκεκριμένα, όπως διαπιστώθηκε η επιχείρηση "..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ" πραγματοποίησε, μέσω τραπεζικού συστήματος μεταξύ και άλλων πληρωμών, πληρωμές με εμβάσματα προς τον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης, συνολικού ύψους 21.330,006, προς εξόφληση της συνολικής αξίας του εν λόγω φορολογικού στοιχείου (συνολικής αξίας 21.328,006), όπου στη συνέχεια κατά την ίδια ημερομηνία και με το ίδιο ποσό μεταφέρονταν με εμβάσματα από το λογαριασμό της ελεγχόμενης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή της, ".....", ο οποίος στην πραγματικότητα ήταν και τελικός αποδέκτης εξόφλησης των απαιτήσεων του από τον ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ.

Από τον έλεγχο των στοιχείων που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν προσκόμισης στοιχείων από τον φερόμενο ως προμηθευτή, " Μ.Ι.Κ.Ε.", καθώς και από πληροφορίες που άντλησε ο έλεγχος από τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής αρχής, κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι η επιχείρηση ΜΟΝ. ΙΚΕ έλαβε, κατά το φορολογικό έτος 2017, από την επιχείρηση "..... Μ.Ι.Κ.Ε. - Α.Φ.Μ.-ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ- δύο (2) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.008,00 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους διότι:

Από την επεξεργασία των παραπάνω προσκομισθέντων, προέκυψε ότι η οικονομική οντότητα "..... Μ.Ι.Κ.Ε. "-ΑΦΜ, εξέδωσε προς την ελεγχόμενη:

- το με αρ. ΤΠΥ Νο...../20-2-2017 αξίας 2.200,006 πλέον ΦΠΑ 528,006 σύνολο 2.728,006, βάσει του από 1/2/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού για την παροχή υπηρεσιών: 1) σύνταξη οικονομοτεχνικής μελέτης (Business Plan) καθαρής αξίας 1.500,006, 2) μακέτα δύο γιγαντοαφισών διαστάσεων 1,70Χ2,60 μέτρων έκαστη, καθαρής αξίας 700,006 (2Χ350,00),
- το με αρ. ΤΠΥ Νο...../10-5-2017 αξίας 2.000,00€ πλέον ΦΠΑ 480,006 σύνολο 2.480,00 €, βάσει του από 7/4/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού για την παροχή υπηρεσιών "σύνταξη μελέτης έρευνα αγοράς (Marketing plan).

Για τις ανωτέρω φερόμενες συναλλαγές δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η πραγματοποίησή τους, ήτοι: α) αντίγραφο της φερόμενης οικονομοτεχνικής μελέτης, β) στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η δυνατότητα σύνταξης μελέτης έρευνας αγοράς, (παραστατικά τρίτων κ.λ.π.), καθώς η επιχείρηση Μ.Ι.Κ.Ε. στερείται προσωπικού, γ) αποδεικτικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων, γεγονός που επιβεβαιώνεται επίσης και από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας ΜΟΝ. ΙΚΕ, καθώς δεν προκύπτει χρέωση του λογαριασμού με αντίστοιχης αξίας ποσά, αλλά ούτε και αιτιολογία που να παραπέμπει στην πληρωμή αυτών.δ) στοιχεία σχετικά με τη λήψη παροχής υπηρεσιών που αφορά «οικονομοτεχνική μελέτη & έρευνα αγοράς», κατά συνήθη τακτική ζητείται για να υποδείξει στην ενδιαφερόμενη επιχείρηση την οποία αφορά, το βέλτιστο δυνατό χρηματοοικονομικό σχεδιασμό αξιοποίησης και επένδυσης των χρηματικών διαθεσίμων της, όπως τη χρήση αυτών σε επενδύσεις απόκτησης πάγιου εξοπλισμού, αγοράς πρώτων υλών κτλ, τις ανάγκες του αγοράς που σχετίζονται με το αντικείμενο εργασιών της γεγονός που κάθε άλλο παρά ισχύει στην υπό έλεγχο επιχείρηση εφόσον έχει διαπιστωθεί από τον παρόντα έλεγχο ότι κατά το χρονικό διάστημα έκδοσης των τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Το ανωτέρω γεγονός ενισχύεται και από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης από τον οποίο προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των εισπραχθέντων ποσών / πιστώσεων, που λάμβανε από τους διάφορους πιστωτές της (φερόμενους ως πελάτες, τρίτα πρόσωπα) μέσω των τραπεζικών κινήσεων του εταιρικού λογαριασμού της, μεταφέρονταν αυθημερόν ή κατά τις αμέσως επόμενες ημέρες σε λογαριασμούς πρακτορείων ΟΠΑΠ, στην ΟΠΑΠ Α.Ε. ή και σε τρίτα φυσικά πρόσωπα τα οποία παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε πρακτορεία ΟΠΑΠ.

- 2) Η οικονομική οντότητα "..... Μ. ΙΚΕ." εκτός των παραπάνω αναφερόμενων συναλλαγών με την ελεγχόμενη, έλαβε από αυτή κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 έως και 2018, φορολογικά στοιχεία για τη λήψη διαφόρων τεχνικών εργασιών αλλά και την αγορά εμπορευμάτων (ηλιακό θερμοσίφωνα, ' μπλουζες, μπουφάν, καπέλα), συνολικού ύψους 48.930,406 (καθαρή αξία 39.460,006 πλέον ΦΠΑ 9.470,406), τα οποία κρίθηκαν από τον παρόντα έλεγχο ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους.

- Επίσης, ο έλεγχος κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα, ότι η επιχείρησηMON. IKE έλαβε από την επιχείρηση "....." - Α.Φ.Μ. -ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΡΟΛΟΓΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΣΜΗΜΑΤΩΝ, κατά το φορολογικό έτος 2017, δύο (2) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 8.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.920,00€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, διότι:

Σε ότι αφορά την αιτιολογία έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων , ήτοι α) εγκατάσταση κλειστών συστημάτων ασφαλείας και παρακολούθησης και β) φύλαξη και παρακολούθηση συστημάτων πρέπει να επισημανθούν τα ακόλουθα:

- Η έδρα της επιχείρησης "....." είναι επί της οδού ενώ η φερόμενη ως έδρα της ελεγχόμενης είναι στις (μεγάλη χιλιομετρική απόσταση). Από τον έλεγχο στο σύστημα taxis της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι η επιχείρηση "....." απασχολεί μόνο ένα άτομο με την ιδιότητα του υπαλλήλου, ενώ δεν προκύπτει από οποιοδήποτε στοιχείο (έλεγχος ΜΥΦ) η συνεργασία της με τρίτες επιχειρήσεις που θα μπορούσαν να προσφέρουν τη συγκεκριμένη παροχή «*φύλαξη και παρακολούθηση των συστημάτων ασφαλείας για ένα έτος*».
- Η έδρα της εταιρείας MON. IKE κατά τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων ήταν ανενεργή, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από το υπ. αρ. πρωτ./01.02.2022 έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ Α.Ε., από το οποίο προκύπτει το πραγματικό γεγονός, ήτοι ότι η έδρα δεν λειτούργησε.
- Στη φερόμενη έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης όπως προαναφέρθηκε, συστεγαζόταν και η εταιρεία IKE, η οποία είχε τον ίδιο διαχειριστή με την εταιρεία MON. IKE και η οποία μεταξύ των άλλων αντικειμένων που φέρεται ότι δραστηριοποιούνταν ήταν και η εγκατάσταση κλειστών συστημάτων ασφαλείας εκδίδοντας πλήθος τιμολογίων με την εν λόγω αιτιολογία, όπως προκύπτει από τον παράλληλο έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία μας στην εν λόγω επιχείρηση.
- Από τα στοιχεία των υποβληθέντων καταστάσεων ΜΥΦ εξόδων του άρθρου 14 του ν.4174/2013, της επιχείρησης "....." κατά το φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι, με εξαίρεση τη δαπάνη για την λήψη υπηρεσιών από το λογιστικό γραφείο ".....-ΑΦΜ....." που αφορά ένα στοιχείο συνολικού ύψους 744,00 €, το υπόλοιπο σύνολο αυτών, ύψους 68.200,00 € πλέον ΦΠΑ αξίας 16.368,00 € (πλήθος στοιχείων 8), αφορά την προμηθεύτρια επιχείρησηΜ.ΙΚΕ -ΑΦΜ με αντικείμενο δραστηριότητας "Χονδρικό εμπόριο Η/Υ", η οποία από παράλληλο έλεγχο που διενεργήθηκε από την ίδια υπηρεσία, κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη.

- Από τον έλεγχο των στοιχείων που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν προσκόμισης στοιχείων από τον φερόμενο ως προμηθευτή, ".....", καθώς και από πληροφορίες που άντλησε ο έλεγχος από τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής αρχής κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι η επιχείρησηMON. IKE έλαβε, κατά το φορολογικό έτος 2018, από την επιχείρηση- Α.Φ.Μ.- ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ- πέντε (5) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 90,00 € πλέον Φ.Π.Α. 21,60€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, διότι:

Σε ότι αφορά την αιτιολογία έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ. - φορτωτική), ήτοι: α) κατά την 20/6/2018 αποστολή δεμάτων/παλετών με εντολέα την ελεγχόμενη και τόπο αποστολέα την έδρα αυτής, με παραλήπτες την επιχείρηση

- Μ.Ι.Κ.Ε., στον Εύοσμο και την στη Θεσσαλονίκη και β) κατά την 21/6/2018, την και την επιχείρηση Μ.Ι.Κ.Ε., στη Συκιά-Χαλκιδικής, την στη Από τον έλεγχο επισημαίνονται τα εξής για τις συγκεκριμένες συναλλαγές:
- Από την έκδοση των παραπάνω στοιχείων δεν προκύπτει, ούτε το βάρος, ούτε ο όγκος των μεταφερόμενων δεμάτων/παλετών.
 - Από τον αυτοκινητιστή, δεν δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις για το είδος των μεταφερόμενων δεμάτων.
 - Την ίδια ημέρα, τόσο κατά την 20/6/2018, όσο και κατά την 21/6/2018, παρουσιάζεται να εκτελούνται μεταφορές προς διάφορους παραλήπτες σε διαφορετικές περιοχές που δεν σχετίζονται μεταξύ τους (διαφορετικές κατευθύνσεις με χιλιομετρική απόσταση μεταξύ τους, π.χ. Σέρρες -Θεσσαλονίκη- διάφορες περιοχές στη Χαλκιδική - Νεστόριο Καστοριάς καθώς και μη προσδιορισθείσες περιοχές παραληπτών~με αναγραφόμενη αιτιολόγηση "διάφοροι πελάτες").
 - Το τίμημα που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με το κόστος του φερόμενου τόπου προορισμού/παραληπτών λαμβάνοντας υπόψη τις χιλιομετρικές αποστάσεις.
 - Ο ισχυρισμός του φερόμενου ως προμηθευτή κ., ότι τα παρέλαβε από την έδρα της ελεγχόμενης από μια γυναίκα, τα στοιχεία της οποίας δεν θυμάται, καθώς και από μια έδρα που ουδέποτε λειτούργησε, επιβεβαιώνει το γεγονός ότι οι εν λόγω συναλλαγές μεταξύ αυτών δεν πραγματοποιήθηκαν.
 - Ο φερόμενος ως προμηθευτής κ., όπως διαπιστώθηκε δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών βάσει του αρθ.4, ν.4174/13, για το εν λόγω φορολογικό έτος 2018.
 - Τέλος η επιχείρηση ΜΟΝ. ΙΚΕ δεν διέθετε εμπορεύματα προς πώληση, καθώς ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, ικανές να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,β).....»

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, σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, 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 τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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 οποίον επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης οι διαπιστώσεις της οποίας υιοθετήθηκαν από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών 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 απορριπτός.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ΚΦΔ: «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. 2.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ.1 του ΚΦΔ: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ: «... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου..... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.»

Επειδή, δε γεννάται ζήτημα παραγραφής, καθόσον, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ήταν η 30/06/2017, της δήλωσης φορολογικού έτους 2017 ήταν η 30/06/2018 και της δήλωσης φορολογικού έτους 2018 ήταν η 30/06/2019, πριν από οποιαδήποτε παράταση. Ο χρόνος παραγραφής ξεκινά την 31/12/2017, 31/12/2018 και 31/12/2019 και συμπληρώνεται την 31/12/2022, 31/12/2023 και 31/12/2024 αντίστοιχα, εφαρμοζόμενης της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Συνεπώς, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε εντός του μηνός Δεκεμβρίου του έτους 2022, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 36 του ΚΦ, ήτοι εντός του προβλεπόμενου χρόνου των πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά. Αντίστοιχα, για τις οριστικές πράξεις ΦΠΑ, καθόσον ο χρόνος υποβολής της τελευταίας περιοδικής δήλωσης για κάθε έτος έχει καταληκτική ημερομηνία στον Ιανουάριο που έπεται το έτος που αφορά, η προθεσμία παραγραφής

για τα έτη 2016,2017 και 2018 ήταν (όπως και για τις πράξεις φορολογίας εισοδήματος) στις 31/12/2022, 31/12/2023 και 31/12/2024, αντίστοιχα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, αφενός μεν οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις, εκδόθηκαν στις 12-12-2022 και απεστάλησαν για κοινοποίηση την 15/12/2022 με συστημένη επιστολή (REGR) στον διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης, αφετέρου δε θυροκολλήθηκαν αυθημερόν στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, σύμφωνα με την από 15/12/2022 έκθεση επίδοσης των εφοριακών υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Σε ότι αφορά την ταχυδρομική αποστολή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ΚΦΔ, η κοινοποίηση θεωρείται ότι συντελέστηκε μετά την παρέλευση της 15^{ης} ημέρας που ήταν η 30/12/2022 (ημέρα Παρασκευή), ήτοι στις 31/12/2022.

Επειδή, από τα ανωτέρω αναφερθέντα προκύπτει ότι ,οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, δεν προβάλλονται άλλοι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Με τη αριθμ./12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	127.097,20€	129.097,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	63.548,60€	63.548,60€
Σύνολο για καταβολή	190.645,80€	190.645,80€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

2. Με τη αριθμ. /12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	26.304,93€	26.304,93€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.630,49€	2.630,49€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω υποβολής δήλωσης με ν.4512/18	87.810,50€	87.810,50€
Σύνολο για καταβολή	116.745,92€	116.745,92€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

3. Με τη αριθμ. /12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	2.813,17€	2.813,17€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω υποβολής δήλωσης με ν.4512/18	59.935,64€	59.935,64€
Σύνολο για καταβολή	62.748,81€	62.748,81€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

4. Με τη αριθμ. /12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/ 2016-31/12/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	104.863,20€	104.863,20€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	52.431,60 €	52.431,60€
Σύνολο για καταβολή	157.294,80€	157.294,80€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

5. Με τη αριθμ. /12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΤΗΣ
Χρεωστικό ποσό	166.966,98€	166.966,98€	
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	83.483,49 €	83.483,49€	
Σύνολο για καταβολή	250.450,47€	250.450,47€	

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

6. Με τη αριθμ. /12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΤΗΣ
Χρεωστικό ποσό	102.694,23€	102.694,23€	
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	51.347,12€	51.347,12€	
Σύνολο για καταβολή	154.041,35€	154.041,35€	

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κ.Φ.Δ.

7. Με την υπ' αριθμ. /12-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου (αρθ. 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΤΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00 €	100,00€	
Σύνολο για καταβολή	100,00€	100,00€	

8.Με την υπ'αρίθμ. /12-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου (αρθ. 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00 €	100,00€
Σύνολο για καταβολή	100,00€	100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.