



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **09-05-2023**

Αριθμός απόφασης: **915**

**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](mailto: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 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με έδρα στις ..... επί της οδού ..... και ΑΦΜ .....που εκπροσωπείται νόμιμα από το διαχειριστή της ..... του .....με ΑΦΜ ..... κατά: α)της με αριθμ. ....../02-12-2022 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., β) της με αριθμ. ....../02-12-2022 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ...., γ) της με αριθμ. ....../02-12-2022 Έκθεσης έκθεσης ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ...., δ)του με αριθ. ....../2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους

2016, ε) του με αριθ. ..../2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, στ) του με αριθ. ..../2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, ζ) του με αριθ. ..../2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, η) του με αριθ. ..../2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, θ) του με αριθ. ..../2022 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ι) της με αριθ...../2022 Πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.) 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 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς 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. ..../2-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 95.161,46 € και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 47.580,73 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 142.742,19 € .
- Με την υπ'αριθμ. ..../2-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 252.137,11 €, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 126.068,56 € και πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/2018 8.134,68 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 386.340,35 € .
- Με την υπ'αριθμ. ..../2-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 82.562,09 € , πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 41.281,05 € και πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/2018 6.062,59 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 129.905,73 € .
- Με την υπ' αριθμ. ..../2-12-2022 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 78.754,31 € και πρόστιμο φόρου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 39.377,16 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 118.131,47 € και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 619,74 .
- Με την υπ' αριθμ. ..../2-12-2022 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 201.296,46 €, πρόστιμο φόρου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 100.648,26 € και πρόστιμο λόγω υποβολής δηλώσεων με ν.4512/2018 ποσού 10.894,33 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 312.839,05 €.
- Με την υπ' αριθμ. ..../2-12-2022 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 68.058,32 €, πρόστιμο φόρου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 34.029,17 € και πρόστιμο λόγω υποβολής δηλώσεων με ν.4512/2018 ποσού 5.876,13 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 107.963,62 €.

- Με την υπ' αριθμ. ....**/2-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου (άρθρ. 54 Κ.Φ.Δ.) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε εκπρόθεσμη κατάσταση συναλλαγών Μ.Υ.Φ. 1<sup>ου</sup> και 2<sup>ου</sup> τριμήνου φορολογικού έτους 2017.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 02/12/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της ...../25-07-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε η 1462/20 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 ..../04-07-2022 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 δέκα έξι (16) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 330.280,00€ πλέον ΦΠΑ 79.267,20€ και συνολικής αξίας 409.547,20€, έκδοσης της οικονομικής οντότητας «.....ΜΟΝ.Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ ....., τα οποία κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και κατά την φορολογική περίοδο 20/10/2016-31/12/2016, εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΤΙΜ., ΤΠΥ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε εβδομήντα πέντε (75) περιπτώσεις καθαρής αξίας 327.386,96€ πλέον ΦΠΑ 78.572,86€ και συνολικής αξίας 405.959,82€,

**B.** Κατά το φορολογικό έτος 2017, εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΤΙΜ-Δ.Α., ΤΠΥ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε εκατόν ογδόντα εννέα (189) περιπτώσεις καθαρής αξίας 929.521,33€ πλέον ΦΠΑ 223.085,12€ και συνολικής αξίας 1.152.606,45€,

**Γ.** Κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε δύο (2) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ & Τ.Π.Υ. φορτωτική) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 4.080,00€ πλέον ΦΠΑ 530,40€ και συνολικής αξίας 4.610,40€ από τις επιχειρήσεις ..... Μ.ΙΚΕ – ΑΦΜ ..... & .....-ΑΦΜ..... αντίστοιχα και εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΤΙΜ., ΤΠΥ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε ογδόντα εννέα (89) περιπτώσεις καθαρής αξίας 334.664,89€ πλέον ΦΠΑ 79.810,77€ και συνολικής αξίας 414.475,66€.

Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η επιχείρηση εμφανίζει ως κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ» και εκπροσωπείται από τον ..... του ..... με Α.Φ.Μ.: ..... και από τον εντεταλμένο στη διοίκηση ..... του ..... με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με το υπ' αριθμό ...../2016 πληρεξούσιο, που συντάχθηκε από τον συμβολαιογράφο .....

Ύστερα από την έκδοση της παραπάνω Εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., στάλθηκε στην έδρα της επιχείρησης η με αριθμό ...../09-08-2022 πρόσκληση ελέγχου (συστημένη επιστολή RE....GR). Επειδή η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε, ακολούθησε ηλεκτρονική κοινοποίηση νέας πρόσκλησης με αριθμό πρωτοκόλλου ..../06-09-2022 στις ηλεκτρονικές διευθύνσεις (mail ) της επιχείρησης και των εκπροσώπων της. Σύμφωνα με τα αρχεία

της ελεγκτικής αρχής, όλοι οι εμπλεκόμενοι με την επιχείρηση έλαβαν γνώση της πρόσκλησης ελέγχου καθώς ανάγνωσαν τα απεσταλμένα e-mail. Το e-mail προς την επιχείρηση .....MON IKE αναγνώστηκε στις 08/09/2022 , προς τον διαχειριστή της ..... στις 09/09/2022 και προς τον ..... στις 07/09/2022.

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. .... /26-09-2022 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.

Υποβλήθηκε στον έλεγχο από τον ..... του ..... με ΑΦΜ ..... το με αρ.πρωτ...../02-11-2022 «Υπόμνημα απόψεων» από το οποίο δεν προκύπτουν αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν την ύπαρξη των επίμαχων συναλλαγών και συντάχθηκαν οι από 2/12/2022 προσβαλλόμενες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου αρθρ. 54 Κ.Φ.Δ., καθώς και οι οριστικοί προσδιορισμοί φόρων και το πρόστιμο.

Η προσφεύγουσα 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 2/12/2022 προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου 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 άρθ. 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 2/12/2022 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 οποιοδήποτε 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 ελεγχομένου, 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση 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, από την ...../20 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ .....διαπιστώθηκαν, ως προς την έκδοση από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα εξής:

- Η ..... ΜΟΝ. 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 όπου 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 (..... MON. I.K. E., .....MON.IKE, ..... I.K.E. ).

- 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 διαπιστώθηκε:
- στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, ότι 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, (.....MON.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.E.Π.E.)

- Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, φαίνεται να μην συνυπήρξαν ποτέ στον ίδιο χώρο (γραφείο), με άλλο υπαλληλικό προσωπικό είτε του εργοδότη τους (..... ΜΟΝ.ΙΚΕ) είτε των άλλων εταιριών.
  - Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, η καταβολή της αμοιβής τους γινόταν κυρίως τοις μετρητοίς (κανείς δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία τραπεζών για την λήψη της αμοιβής τους) και επομένως δεν αποδεικνύεται η πραγματική καταβολή των αμοιβών της από την προσφεύγουσα.
  - Στο πλαίσιο του παράλληλου φορολογικού ελέγχου στην συστεγαζόμενη με την εταιρεία ..... Μ.ΙΚΕ, ..... Μ.ΙΚΕ, η φερόμενη ως εργαζόμενη σε αυτή, (με κοινό διαχειριστή τον ..... ) κα. ...., δήλωσε γραπτώς ότι δεν γνωρίζει την συγκεκριμένη εταιρία και ούτε έχει εργαστεί ποτέ εκεί.
- Στον μοναδικό εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της ΕΘΝΙΚΗΣ τράπεζας με αριθ. λογ. GR190.....της εταιρείας ..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ με Α.Φ.Μ. ...., όπως προέκυψε από τον έλεγχο δεν φαίνεται σε καμία από τις αναλήψεις/μεταφορές (χρεώσεις) των λογαριασμών της αυτές να εξοφλούν τις τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες (όπως λογ/μούς ρεύματος, νερού, κτλ) ή και υποχρεώσεις προς προμηθευτές αγορών/ εξόδων αυτής, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη τακτική μιας υπαρκτής επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά την οποία οι υποχρεώσεις (αναλήψεις-χρεώσεις) μιας επιχείρησης γίνεται προς διάφορους πιστωτές – προμηθευτές της και ακόμα περισσότερο, δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις καταθέσεις στους εταιρικούς της λογαριασμούς.
  - 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 **764.872,69€** καθώς και των επιταγών έναντι απαιτήσεων της, ύψους **110.975,36€** (σύμφωνα με τα στοιχεία που ήλθαν σε γνώση του ελέγχου από τους, φερόμενους με την ελεγχόμενη, λήπτες που ανταποκρίθηκαν στα σχετικά αιτήματα) και συνολικά **875.848,05€**, έχουν μεταφερθεί τουλάχιστον κατά το ποσό των **732.749,62** δηλαδή το 83,66% 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 είσπραξη 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 δηλώσεών τους στον έλεγχο, γνώριζαν προσωπικά τον μοναδικό διαχειριστή και εταίρο, κ. .... της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε ότι το είδος των παρεχόμενων τεχνικών εργασιών (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, 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, 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 & **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 πολύ μεγάλης αξίας (από επιχείρηση που δεν υφίσταται και από την οποία προκύπτει ότι έλαβε εικονικά

φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους), μεγαλύτερης από αυτή των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν ζημίες. Στη συνέχεια, ακολούθησαν οι μεταγενέστερες εκπρόθεσμες υποβολές δηλώσεων για το φορολογικό έτος 2017 (τροποποιητική την 20η.09.2020) και για το φορολογικό έτος 2018 (την 04η.09.2020), συνεπεία του ελέγχου (μετά την από 21/07/2020 κοινοποίηση της εντολή ελέγχου & πρόσκλησης λογιστικών αρχείων), στις οποίες διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκαν ποσά ακαθαρίστων εσόδων ανά έτος τα οποία δεν αποκλίνουν σημαντικά με τις συνολικές αξίες των στοιχείων που εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, προκειμένου να προσδοθεί νομιμοφάνεια και υπόσταση στις υποτιθέμενες συναλλαγές- πωλήσεις προς τους αντισυμβαλλόμενους φερόμενους ως πελάτες της. Παράλληλα ωστόσο, δηλώθηκαν λοιπά έξοδα με πολύ μεγάλες αξίες, οι οποίες δεν προκύπτουν από τον έλεγχο των δηλωθεισών καταστάσεων άρθρου 14 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. τόσο της προσφεύγουσας όσο και των αντισυμβαλλομένων αυτής, με συνέπεια να προκύπτουν μειωμένα ποσά προς καταβολή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προ φόρου, ύψους 15.821,38€ για το φορολογικό έτος 2017 και 12.925,17€ για το φορολογικό έτος 2018.

**Επειδή** περαιτέρω, στην υπό κρίση υπόθεση, από την ...../20 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ..... διαπιστώθηκαν, 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 (20/10/2016-31/12/2016), έλαβε δεκαέξι (16) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 330.280,00€ πλέον ΦΠΑ 79.267,20€ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την οικονομική οντότητα «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ» με ΑΦΜ .....-ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ, ....., διότι:
- Από τον έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ...., της εκδότριας επιχείρησης ..... ΜΟΝ.Ι.Κ.Ε. με ΑΦΜ ....., κρίθηκε ότι δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχε την 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.
- Κατά τον 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 .....ΜΟΝ. ΕΠΕ ήταν κατά το χρονικό διάστημα από τον Νοέμβριο του 2016 έως τον Μάρτιο του 2019 υπάλληλος της εταιρείας ..... ΜΟΝ. 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.

- Από τον έλεγχο των στοιχείων που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν προσκόμισης στοιχείων από την φερόμενη ως προμηθεύτρια επιχείρηση, «..... Μ.ΙΚΕ», καθώς και από πληροφορίες που άντλησε ο έλεγχος κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι, η επιχείρηση ..... ΜΟΝ. ΙΚΕ κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε ένα ( 1 ) ΕΙΚΟΝΙΚΟ φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.920,00€ πλέον ΦΠΑ 492,00€ από την επιχείρηση «..... Μ.Ι.Κ.Ε.» – Α.Φ.Μ. ....-ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ....., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, διότι:
  - Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν την εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου, 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.
  - Επιπρόσθετα, από τα συμπεράσματα που προέκυψαν σχετικά με την έδρα άσκησης της δραστηριότητας της προσφεύγουσας, η εταιρεία ..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ με ΑΦΜ ..... από την έναρξη της, συνέταξε το από 17/10/2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης για το ακίνητο επί της οδού ....., στις ....., προκειμένου η επιχείρηση να παρουσιάζεται συναλλακτικά υπαρκτή, ουδέποτε όμως αυτή λειτούργησε. Το ανωτέρω γεγονός έρχεται σε αντίθεση με τα αναγραφόμενα στο ανωτέρω τιμολόγιο.
  - Σχετικές με τα ανωτέρω, είναι και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες η εταιρεία ..... ΙΚΕ είναι μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία δεν διαθέτει υλικοτεχνική υποδομή ( Φ.Ι.Χ., αποθηκευτικούς χώρους κ.λ.π.) και προσωπικό για την άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας.
  - Τέλος, από την εταιρεία ..... Μ.ΙΚΕ δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο, καθώς αυτή δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. ..../21.07.2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της φορολογικής αρχής.
- Από τον έλεγχο των στοιχείων που ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν προσκόμισης στοιχείων από την φερόμενη ως προμηθεύτρια επιχείρηση, «.....Μ.Ι.Κ.Ε.», καθώς και από πληροφορίες που άντλησε ο έλεγχος, κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι η επιχείρηση ..... ΜΟΝ. ΙΚΕ κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε από την επιχείρηση «.....» ΑΦΜ ..... (με κωδ. δραστηριότητας, ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΜΗ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ) ένα (1) ΕΙΚΟΝΙΚΟ φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 160,00€ πλέον Φ.Π.Α. 38,40€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους διότι:
  - Το υπ' αριθμ. ..../14.09.2018 Τ.Π.Υ, (φορτωτική) αξίας 160,00 € πλέον ΦΠΑ 38,40 €, με «φερόμενο» αποστολέα την ελεγχόμενη «..... ΙΚΕ Μ.ΙΚΕ» και «φερόμενο» παραλήπτη την εταιρία .....ΜΟΝ.ΙΚΕ. εκδόθηκε από τον ..... με ΑΦΜ ..... ως συνοδευτικό μεταφοράς του με αριθμ. ΤΙΜ ...../17.09.2018 εκδόσεως ..... ΙΚΕ προς την εταιρεία «..... Μ.Ι.Κ.Ε.», το οποίο κρίθηκε ήδη από τον έλεγχο εικονικό στο σύνολό του.
  - Σε σχέση με τα ανωτέρω, εστάλη από την φορολογική αρχή το με αριθμ...../01.02.22 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρ. 15 Ν. 4174/2013 προς τον ....., με το οποίο κλήθηκε όπως προσέλθει στα γραφεία της υπηρεσίας ΥΕΔΔΕ ....., για να παράσχει πληροφορίες σχετικές με τη συνεργασία του με την ανωτέρω ελεγχόμενη οντότητα χωρίς ανταπόκριση.

- Διαπιστώθηκε επίσης, ότι ο ..... με ΑΦΜ ..... δεν υποβάλει καταστάσεις δηλώσεων ΜΥΦ, δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος κατά τα ελεγχόμενα έτη, ενώ η εν λόγω συναλλαγή δεν δηλώθηκε επίσης στις συγκεντρωτικές καταστάσεις αρ.14 ν.4174/13 της ελεγχόμενης.

**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 υποβάλει 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 ..... οι διαπιστώσεις της οποίας υιοθετήθηκαν από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... 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 και 2 περ. γ' 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 ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου 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 τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο 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 δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου 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 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 την 2/12/2022, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, εντός του προβλεπόμενου χρόνου των πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης για τα εισοδήματα αυτά.

**Επειδή**, στην από 2-12-2022 έκθεση των απόψεών της η Δ.Ο.Υ. .... επί των λόγων της προσφυγής η φορολογική αρχή αναφέρει ότι «οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις στάλθηκαν με συστημένη επιστολή την 06-12-2022, αφενός προς τον ..... και αφετέρου προς τον ....., όπως ευχερώς προκύπτει από τα προσκομιζόμενα σχετικά (κατάσταση συστημένων της 06-12-2022 και πορεία αυτής μέσω της ιστοσελίδας των ΕΛΤΑ αρ. αποστολής RE.....GR και RE.....GR)....όπου προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις παραδόθηκαν την 19-12-2022 στον πρώτο και την 21-12-2022 στον δεύτερο.»

**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 09/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς 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. .... /2-12-2022 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             | 95.161,46€         | 95.161,46€                  |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ     | 47.580,73 €        | 47.580,73€                  |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b> | <b>142.742,19€</b> | <b>142.742,19€</b>          |

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. .... /2-12-2022 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                            | 252.137,11€        | 252.137,11€                 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ                    | 126.068,56 €       | 126.068,56€                 |
| Πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/18 | 8.134,68€          | 8.134,68                    |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                | <b>386.340,35€</b> | <b>386.340,35€</b>          |

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. .... /2-12-2022 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                            | 82.562,09€         | 82.562,09€                  |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ                    | 41.281,05 €        | 41.281,05€                  |
| Πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/18 | 6.062,59€          | 6.062,59€                   |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                | <b>129.905,73€</b> | <b>129.905,73€</b>          |

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. ....../2-12-2022 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             | 78.754,31€         | 78.754,31€                  |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ    | 39.377,16 €        | 39.377,16€                  |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b> | <b>118.131,47€</b> | <b>118.131,47€</b>          |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 619,74€            | 619,74€                     |

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. ....../2-12-2022 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 ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|---|--------------------|-----------------------------|
| Χρεωστικό ποσό                            | 201.296,46€        | 201.296,46€                 |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ                   | 100.648,26 €       | 100.648,26€                 |
| Πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/18 | 10.894,33€         | 10.894,33€                  |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                | <b>312.839,05€</b> | <b>312.839,05€</b>          |

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. ....../2-12-2022 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 ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|---|--------------------|-----------------------------|
| Χρεωστικό ποσό                            | 68.058,32€         | 68.058,32€                  |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ                   | 34.029,37€         | 34.029,37€                  |
| Πρόστιμο φόρου λόγω υποβολής με ν.4512/18 | 5.876,13€          | 5.876,13€                   |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                | <b>107.963,62€</b> | <b>107.963,62€</b>          |

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. ..../2-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου (αρθ. 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                  | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ  | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΤΗΣ            |
|----------------------------|----------------|-------------------------|----------------|
| Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ     | 100,00 €       |                         | 100,00€        |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b> | <b>100,00€</b> |                         | <b>100,00€</b> |

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.