



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδι- : 176 71 - Καλλιθέα
κας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 18/ 05/ 2022

Αριθμός Απόφασης 1797

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ' ' ΜΟΝ. ΑΕ ' με ΑΦΜ, που εδρεύει στο Κορίνθου..... -ΤΚ, κατά:

- Της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρο 7ν.4337/2015), της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-16/10-2015

-Της υπ' αριθμ./2021(taxis 13/2021) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

-Της υπ' αριθ./2021(taxis 1290/2021) Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ' ' MON. ΑΕ ' ' 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Η ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ την από 23-09-2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου –Επεξεργασίας (αριθ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ./05-10-2021) από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση ' ' ΑΕ ' ' , με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2015 σαράντα επτά (47) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 330.086,56€ πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ' ' Τ. ' ' με ΑΦΜ

Β) Κατόπιν αυτού, η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, εξέδωσε την υπ' αριθ./07-10-2021 εντολή μερικού ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01 -31/12-2015, προκειμένου να

ελεγχτεί η επιχείρηση ' ' ΑΕ ' ' , με ΑΦΜ

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 19-11-2021 στην προσφεύγουσα το με υπ' αριθ...../18-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η επιχείρηση δεν απάντησε.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ :

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, μετά την γνωστοποίηση της εντολής και πριν την σύνταξη και κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, κάνοντας χρήση των διατάξεων του Ν. 4512/2018 υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αριθ. /16-11-2021) και αφαίρεσε την παραπάνω αξία (330.087,45€) από τις αγορές της.

Αναλόγως υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις και στην φορολογία Φ.Π.Α., αφαιρώντας την αξία των παραπάνω ληφθέντων (εικονικών) φορολογικών στοιχείων (330.086,56 €) από τις φορολογητέες εισροές της και από τον αναλογούντα φόρο εισροών, αποδίδοντας τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχούσε στα παραπάνω στοιχεία και τον οποίο είχε εκπέσει χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 15-12-2021 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΕΛΠ, 2) Φορολογίας εισοδήματος και 3) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΕΛΠ

- Την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (άρθρο 7ν. 4337/2015), φορολογικής περιόδου 01/01-16/10-2015 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 54.469,58€ (€136.173,94 x 40%), σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της , είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 136.173,94€, εκδόσεως από την ατομική επιχείρηση ' ' Τ. ' ' με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 & 8 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες

χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

Έλαβε στην χρήση 2015 (έως την 16/10/2015) είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 136.173,94€, εκδόσεως από την ατομική επιχείρηση ' ' Τ. ' ' με ΑΦΜ

Έλαβε στην χρήση 2015 (μετά την 17/10/2015) είκοσι τρία(23) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 193.912,62€, εκδόσεως από την ατομική επιχείρηση ' ' Τ. ' ' με ΑΦΜ

Η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της υπ. αρ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Για το ανωτέρω (εκτός από αυτές που αναφέρονται στην ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου) αν και αποτελεί φορολογική παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) δεν καταλογίσθηκε πρόστιμο από την Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ , σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 ως ισχύει από 17.10.2015.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./21(taxis/2021) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 74.849,47€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 37.424,74€, ήτοι συνολικού ποσού 112.274,21€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (δαπάνες και απογραφή τέλους 31/12/2015) ύψους 258.901,60€ (για πλήρη ανάλυση βλέπε έκθεση ελέγχου εισοδήματος σελ31&32)

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2021(taxis 1290/21) Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 15.660,30€ (€31.320,60 χ50%), λόγω

έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./**19-01-2022** ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με αρ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/12-05-2022** υπόμνημα με πρόσθετους λόγους, ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-Δεν στοιχειοθετείται σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διότι οι συναλλαγές της με την επιχείρηση του ήταν πραγματικές και ότι τελούσε καλή πίστη.

- Δεν στοιχειοθετείται σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση του ΚΦΠΑ, καθόσον τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία δεν περιλαμβάνουν εικονικές συναλλαγές ή πάντως η όποια εικονικότητα περιορίζεται στο πρόσωπο του εκδότη, με την προσφεύγουσα λήπτρια εταιρεία να τελεί σε καλή πίστη.

- Κατ' εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών δεν ελήφθησαν υπόψη από την ελεγκτική αρχή τα δεδομένα του υποβληθέντος με τίτλο «Κατηγορίες Αποθεμάτων Απογραφής 31.12.2021» πίνακα, με βάση τον οποίο τροποποιείται (απομειώνεται) η αξία της απογραφής τέλους χρήσης των μενόντων αποθεμάτων.

-Οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.

-Μη νόμιμος προσδιορισμός ποσού προστίμου αμφισβήτηση προστίμου-Εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματι-

κής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι :

« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς

μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 23-09-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 15-12-2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ για τον εκδότη Τ. με ΑΦΜ και για την λήπτρια ΑΕ με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

-Ως προς τον εκδότη (..... Τ. με ΑΦΜ):

Μετά από την επεξεργασία των στοιχείων που περιήλθαν εις γνώσιν του ελέγχου, είτε από τους

συναλλασσόμενους του εκδότη (π.χ. 161 φορολογικά στοιχεία) είτε από διάφορες άλλες υπηρεσίες (π.χ. Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης, Γενική Γραμματεία Δημοσίων Έργων κ.α.), ο έλεγχος έκρινε πως ο του(εκδότης) για τη χρήση 2015 εξέδωσε τριακόσια ογδόντα ένα (381) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους επειδή:

- Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ στην δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα της ατομικής επιχείρησης στην οδό στην περιοχή των του ν. Κορινθίας διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση καθώς επρόκειτο για οικιστικό συγκρότημα το οποίο δε λειτούργησε ποτέ ως επαγγελματική εγκατάσταση. Επίσης, από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής σας εγκατάστασης των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.3 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ν. 2859/2000.

-Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και από πληροφορίες που συλλέχτηκαν (υπεύθυνη δήλωση με αρ. πρωτ./2-7-2021) σχετικά με τη δηλωθείσα έως σήμερα διεύθυνση του υποκαταστήματος της ατομικής επιχείρησης στην θέση στα του ν. Κορινθίας διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη εγκατάσταση καθώς η εκμίσθωση του χώρου διήρκεσε ένα μήνα κατά το έτος 2012 και από τότε ουδεμία επικοινωνία είχε η ατομική επιχείρηση με τον ιδιοκτήτη του χώρου. Αντίστοιχα, καμία μεταβολή δεν δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

-Σύμφωνα με την από 28/12/2011 Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η μισθωμένη εγκατάσταση στην οδό στα του Ν., δηλωθείσα ως έδρα της ατομικής επιχείρησης, συνολικού εμβαδού 69 τ.μ. πληρούσε τις προϋποθέσεις για άσκηση δραστηριότητας μόνο στην παροχή υπηρεσιών και καθώς η εκμίσθωση του χώρου στη θέση της περιοχής του Ν. Κορινθίας, διήρκεσε μόνο ένα μήνα (υπεύθυνη δήλωση/2-7-2021) , προκύπτει πως ατομική επιχείρηση δεν διέθετε στην κατοχή του χώρου για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε κατά το έτος 2015.

-Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./26-05-2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, που της επιδόθηκε στις 27/05/2021 και δεν προσκόμισε για τον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία εσόδων –εξόδων , τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές.

-Δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό

ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/02-09-2015 το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών μας ενημέρωσε πως δεν κατείχε ποτέ έως σήμερα οποιοδήποτε μηχανήμα έργου.

-Δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό δυναμικό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να έχει προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αρ. πρωτ./2021 το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων ενημέρωσε τον έλεγχο πως δεν έχει ποτέ εγγραφεί ως εργοδότης.

-Από έλεγχο στα μητρώα TAXIS της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ, διαπιστώθηκε πως κατά το έτος 2015 δεν κατέβαλε Φόρους Μισθωτών Υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού.

-Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων, και μάλιστα μεγάλης αξίας, πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00) , η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).

-Σύμφωνα με τις υπ' αριθ. Π/2021 και Π/2021 απαντητικές επιστολές της, οι συναλλαγές που αναφέρονται στα αποδεικτικά κατάθεσης, που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν έχουν πραγματοποιηθεί καθώς ο λογαριασμός της ατομικής επιχείρησης κατά το έτος 2015 δεν παρουσίασε καμία κίνηση.

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

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

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

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

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

Από το σύνολο των επιχειρήσεων που έλαβαν τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία, δεκαοχτώ(18) εξ' αυτών είναι ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ όπως περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
16		 Α.Ε.	47	330.086,56	75.919,91	406.006,47

Από την ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ, προκειμένου να εξακριβωθεί το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών – πωλούμενων αγαθών προς τους λήπτες των φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος προέβη στην αναζήτησή τους από τις ως άνω αναφερόμενες λήπτριες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα επέδωσε σε δυο από αυτές, με τη μεγαλύτερη αξία τιμολογίων, προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων στα οποία τους ζητούσε να προσκομίσουν:

α)Τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με Α.Φ.Μ. εντός του έτους 2015.

β)Τηρούμενα βιβλία στα οποία να αποτυπώνεται η καταχώριση των παραπάνω τιμολογίων.

γ)Δηλώσεις Φ.Π.Α. για το διάστημα στο οποίο έλαβαν τα τιμολόγια.

δ) Δικαιολογητικά εξόφλησης των τιμολογίων.

ε)Έγγραφη δήλωση σχετικά με τον τρόπο επικοινωνίας με τον κ. Λιακάκο.

- Στην επιχείρηση με επωνυμία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ. έδρα στον

..... της του Ν. Κορινθίας, χωρικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και κύριο αντικείμενο εργασιών « », ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε την υπ' αριθ. /20-05-2021 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών η παραπάνω επιχείρηση φέρεται να έχει λάβει από τον ελεγχόμενο σαράντα επτά (47) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 330.086,56 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 75.919,91 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 406.005,87 ευρώ.

Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην πρόσκλησή ΥΕΕΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και στις 02/06/2021 και απέστειλε μέσω e-mail (αριθμό πρωτοκόλλου /02-06-2021) τα παρακάτω προς έλεγχο:

-Σαράντα επτά (47) φορολογικά στοιχεία μέσω σαρωτή (scanner) εκδόσεως όπως αυτά αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

	A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (€)	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ(€)	ΕΙΔΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
1		21/4/2015	4.650,00	1.069,50	5.719,50	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
2		29/5/2015	2.400,00	552,00	2.952,00	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
3		30/6/2015	4.000,00	920,00	4.920,00	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
4		23/1/2015	12.569,00	2.890,87	15.459,87	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
5		12/2/2015	13.649,00	3.139,27	16.788,27	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
6		28/4/2015	5.124,00	1.178,52	6.302,52	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
7	...	28/4/2015	6.790,00	1.561,70	8.351,70	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
8		22/5/2015	2.126,60	489,12	2.615,72	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
9		3/6/2015	6.066,50	1.395,30	7.461,80	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
10		5/6/2015	7.531,60	1.732,27	9.263,87	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
11		9/6/2015	3.041,00	699,43	3.740,43	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
12		12/6/2015	4.229,00	972,67	5.201,67	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
13		17/6/2015	3.808,00	875,84	4.683,84	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
14		23/6/2015	3.944,00	907,12	4.851,12	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
15		20/7/2015	17.172,83	3.949,75	21.122,58	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
16		14/8/2015	3.116,00	716,68	3.832,68	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
17		17/8/2015	5.411,10	1.244,55	6.655,65	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
18		25/8/2015	741,00	170,43	911,43	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
19		28/8/2015	1.910,00	439,30	2.349,30	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
20		31/8/2015	1.200,60	276,14	1.476,74	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
21		14/9/2015	8.267,60	1.901,55	10.169,15	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
22		17/9/2015	9.309,00	2.139,96	11.448,96	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
23		2/10/2015	4.069,00	935,87	5.004,87	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
24		13/10/2015	5.049,00	1.161,27	6.210,27	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

25	.....	19/10/2015	4.194,00	964,62	5.158,62	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
26	.....	23/10/2015	4.088,00	940,24	5.028,24	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
27	.....	26/10/2015	2.846,00	654,58	3.500,58	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
28	.....	2/11/2015	6.581,00	1.513,63	8.094,63	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
29	.....	9/11/2015	7.533,00	1.732,59	9.265,59	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
30	.....	13/11/2015	9.818,00	2.258,14	12.076,14	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
31	.....	18/11/2015	7.000,00	1.610,00	8.610,00	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
32	.....	23/11/2015	7.142,15	1.642,69	8.784,84	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
33	.....	26/11/2015	5.893,90	1.355,00	7.248,90	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
34	.....	27/11/2015	10.780,50	2.479,52	13.260,02	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
35	.....	3/12/2015	30.502,65	7.015,61	37.518,26	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
36	.....	5/12/2015	6.539,40	1.504,06	8.043,46	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
37	.....	6/12/2015	4.837,20	1.112,56	5.949,76	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
38	.....	7/12/2015	4.395,60	1.010,99	5.406,59	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
39	.....	10/12/2015	19.895,00	4.575,85	24.470,85	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
40	.....	16/12/2015	7.021,80	1.615,01	8.636,81	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
41	.....	18/12/2015	3.011,04	692,54	3.703,58	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
42	.....	18/12/2015	7.338,00	1.687,74	9.025,74	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
43	.....	18/12/2015	4.392,00	1.010,16	5.402,16	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
44	.....	19/12/2015	8.694,00	1.999,62	10.693,62	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
45	.....	20/12/2015	6.841,54	1.573,55	8.415,09	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
46	.....	22/12/2015	14.544,75	3.345,29	17.890,04	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
47	.....	26/12/2015	10.023,10	2.305,31	12.328,41	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
		ΣΥΝΟΛΟ	330.087,45	75.918,42	406.005,87	

-Επτά (7) αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως του κ. ως παρακάτω:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
.....	11/3/2015	35.500,00	ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
.....	25/2/2015	15.459,87	ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ
	26/3/2015	16.788,27	ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ
	26/5/2015	20.373,72	ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ,.....,.....
	16/7/2015	40.122,73	ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ,.....,.....,.....,.....,.....,.....
	23/8/2015	15.225,80	ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ,.....,.....,.....,.....

478	28/8/2015	21.122,58	ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ
	ΣΥΝΟΛΟ	76.271,11	

-Τέσσερα αποδεικτικά καταθέσεων σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου από την επιχείρηση όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
25/2/2015	15.459,87	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.
26/3/2015	16.788,27	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.
26/5/2015	20.373,72	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.,.....,.....
30/11/2015	35.500,00	ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ	88.121,86	

-Ένα (1) αντίγραφο προσφοράς υπ' αριθ. /13/07/2015,

-Αναλυτική καρτέλα προμηθευτή υπ' αριθ. 11.019 με τις αναλυτικές κινήσεις του λογαριασμού από 01/01/2015 έως και 31/12/2015, και τέλος

-Εγγραφή δήλωση

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων προκύπτουν τα εξής:

-Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωριστεί στα τηρούμενα βιβλία και στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το Φορολογικό έτος 2015 το ποσό 330.087,45 ευρώ έχει συμπεριληφθεί στις δαπάνες – γενικά έξοδα της επιχείρησης και κατά αυτό το ποσό έχει μειώσει τα κέρδη της.

-Την καθαρή αξία των τιμολογίων την έχει συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. της χρήσης 2015 στο σκέλος των φορολογητέων εισροών με ποσό 330.087,45 ευρώ και στο σκέλος του ΦΠΑ ποσό 75.918,42 ευρώ (αξίες που προκύπτουν από τα τιμολόγια).

-Τα φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και φέρεται η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους εξ' αυτών να έγινε με την καταβολή μετρητών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ .β' που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00), η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016). Το συνολικό ποσό που θα έπρεπε να έχει καταβληθεί από την

επιχείρηση στον Λιακάκο Νικόλαο είναι 406.005,87 ευρώ, ενώ έχουν κατατεθεί μόλις 88.121,86 ευρώ με τραπεζικό μέσο. Σημειώνεται πως δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά εξόφλησης για το υπόλοιπο ποσό.

-Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών η αιτιολογία είναι γενική και αόριστη και δεν προκύπτει με σαφήνεια το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Για παράδειγμα, στο υπ' αριθ. /30-06-2015 η αιτιολογία είναι 'ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΥΛΙΚΩΝ' με καθαρή αξία 4.000,00 πλέον Φ.Π.Α. 23% 920,00 ευρώ.

-Τα σαράντα τρία (43) από τα σαράντα επτά (47) τιμολόγια αναφέρονται σε αγορές προϊόντων μεγάλης ποικιλίας αλλά και πλήθους υλικών. Όπως προκύπτει όμως από τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του, κατά το έτος 2015 δεν είχε πραγματοποιήσει καμία αγορά οποιουδήποτε υλικού από το εσωτερικό της χώρας.

-Στα περισσότερα από τα τιμολόγια πώλησης προϊόντων, αναφέρεται πως η μεταφορά πραγματοποιήθηκε με το υπ' αριθ. γερανοφόρο όχημα. Το όχημα αυτό, κατά το έτος 2015, άνηκε στον, ο οποίος, μετά από έρευνα στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών για το έτος 2015 δεν φαίνεται να έχει συναλλαγές με κάποιον από τους δυο παραπάνω συναλλασσόμενους. Για την εξακρίβωση της παραπάνω διαπίστωσης, κοινοποιήθηκε Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων στον βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 με την οποία κλήθηκε να γνωρίσει στον έλεγχο το είδος των συναλλαγών που είχε με τις παραπάνω επιχειρήσεις καθώς και να προσκομίσει στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις παραπάνω συναλλαγές. Ο δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση που του επιδόθηκε και ο έλεγχος εξέδωσε οίκοθεν το υπ' αριθ. /21-09-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

-Για την ολοκλήρωση των εργασιών που περιγράφονται στα τρία τιμολόγια απαιτείται η ύπαρξη εργατικού δυναμικού. Παρ' όλα αυτά, ο δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό όπως προκύπτει και την αναζήτηση στοιχείων της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ στον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (αριθμός πρωτοκόλλου /21).

-Ο έλεγχος απευθυνόμενος στην τράπεζα (αριθμό πρωτοκόλλου /02-06-2021 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ) προκειμένου να του γνωριστεί η κίνηση του λογαριασμού με αριθμό, στον οποίο φαίνεται να έχει γίνει πλήθος καταθέσεων από την επιχείρηση «..... Α.Ε.» έλαβε απάντηση (αριθμός επιστολής /2021) πως κατά το έτος 2015 δεν έχει πραγματοποιηθεί απολύτως καμία κίνηση στο λογαριασμό επιχείρησης. Για την επιβεβαίωση του παραπάνω ευρήματος, ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου αίτημα στην Τράπεζα (αριθμός πρωτοκόλλου /25-08-2021) με συνημμένα αντίγραφα των αποδεικτικών

κατάθεσης που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου. Στις 01/09/2021 έλαβε απάντηση (αριθμός επιστολής/2021) πως οι συναλλαγές που αναφέρονται στα αποδεικτικά κατάθεσης δεν έχουν πραγματοποιηθεί.

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ως προς την λήπρια επιχείρηση ΑΕ:

Η Δ.Ο.Υ. έστειλε ηλεκτρονικά την με αριθ. πρωτ./11-10-2021 γνωστοποίηση της αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και ταυτόχρονη πρόσκληση, η οποία αναγνώσθηκε από την επιχείρηση στις 11/10/2021, για την χορήγηση- διάθεση των απαιτούμενων λογιστικών αρχείων και στοιχείων και την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή έλεγχου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α' 5)

Τα 47 πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του του με ΑΦΜ που βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, κατασχέθηκαν από τον παρόντα έλεγχο με την αριθ./19-10-2021 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας (μαζί με αντίγραφα των κατασχεμένων παραστατικών) παραδόθηκε στον εκπρόσωπο της επιχείρησης.

Σημείωση: Πρόκειται για τα ίδια στοιχεία που είχαν αποσταλεί (ως αντίγραφα) και στην ΥΕΔΔΕ Πάτρας.

Κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, κατασχέθηκαν επίσης τα παρακάτω στοιχεία από την επιχείρηση: τέσσερα (4) καταθετήρια της τράπεζας (στον λογαριασμό του) Με την αριθ./19-10-2021 έκθεση κατάσχεσης,

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	25/2/2015	15.459,87	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.
2	26/3/2015	16.788,27	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.
3	26/5/2015	20.373,72	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ.,.....,.....
4	30/11/2015	35.500,00	ΕΝΑΝΤΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ .....Α.Ε.
	ΣΥΝΟΛΟ	88.121,86	

Μαζί με επτά (7) αποδείξεις είσπραξης με εκδότη τον

Α/Α	ΑΡΙΘ.	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
5		16/7/2015	40.122,73	ΕΞΟΦΛ. ΤΔΑ

αδυναμία πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών από τον εκδότη, όπως αναπτύσσονται και θεμελιώνονται στο πόρισμα και στα ευρήματα - συμπεράσματα των παραπάνω εκθέσεων.

4) Την αριθ. 3 α.π/07-05-2021 Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για την απενεργοποίηση του ΑΦΜ του για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

5) Τις διαπιστωθείσες και καταλογισθείσες παραβάσεις στον εκδότη των στοιχείωνΝικολάου του με ΑΦΜ, στη χρήση 2015 (από 01/01/2015-05/10/2015) για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε τριακόσιες δεκαοκτώ (318) περιπτώσεις διότι εξέδωσε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, καθαρής αξίας 1.815.426,56 € πλέον ΦΠΑ και συνολικά στη χρήση 2015 εξέδωσε τριακόσια ογδόντα ένα (381) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 2.268.816,69 € πλέον Φ.Π.Α.

6) Την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση ΜΥΦ έτους 2015, των προμηθευτών της λήπτριας επιχείρησης Α.Ε., στην οποία η ίδια συμπεριέλαβε και τον εκδότη του με ΑΦΜ για σαράντα επτά (47) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 330.087,45 € από την οποία προκύπτει προφανέστατα πως οι ανωτέρω συναλλαγές ήταν σε πλήρη γνώση της επιχείρησης.

7) Την καταχώρηση των παραπάνω ληφθέντων στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 330.087,45 € στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της ελεγχόμενης επιχείρησης, Λογ. 20 «Αγορές εμπορευμάτων» με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση του φόρου εισοδήματος και του αναλογούντα Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2015.

8) Το γεγονός, πως όπως προκύπτει από τα απαντητικά έγγραφα της τράπεζας για την διερεύνηση των τραπεζικών συναλλαγών εξόφλησης (μηδενική κίνηση του λογαριασμού του εκδότη) μεταξύ των συμβαλλομένων αυτές δεν επαληθεύονται με την λήπτρια επιχείρηση.

Καταλήγει αβίαστα στο συμπέρασμα πως οι παραπάνω συναλλαγές της επιχείρησης, που αφορούν σε λήψη σαράντα επτά (47) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 330.087,45 € πλέον Φ.Π.Α. 23 % 75.918,42 € ήτοι συνολικής 406.005,87 € στη χρήση 2015, αφορούν σε εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, δεδομένου ότι η εκδότρια επιχείρηση του του με ΑΦΜ όπως θεμελιώθηκε παραπάνω ήταν ουσιαστικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες από τους πελάτες της, πωλήσεις εμπορευμάτων, αφού δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα ή εγκατάσταση, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση ελέγχου, δεν είχε προβεί σε καμία αγορά αντίστοιχων εμπορευμάτων, ή άυλων ώστε να είναι σε θέση να προμηθεύσει άλλους, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διέθετε κανένα εξοπλισμό, αποθήκες και μεταφορικά μέσα, δεν ανταποκρίθηκε στις

φορολογικές της υποχρεώσεις και εξέδιδε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχ/σεις να αλλοιώνουν τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων τους, εμφανίζοντας αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια την μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Οι λήπτριες επιχειρήσεις μέσω της λήψης και χρήσης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων επεδίωξαν την μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών τόσο των έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε κάποιες περιπτώσεις την τακτοποίηση λογιστικών – φορολογικών ατασθαλιών στην προσπάθειά τους να μην καταβάλουν φόρους. Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με την διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών).

Οι προεκτεθείσες ως άνω παραδοχές, ενισχύονται και από το γεγονός ότι δεν πρόκειται για μια μεμονωμένη πράξη μεταξύ της λήπτριας και της εκδότριας επιχείρησης, καθότι η αποδοχή-λήψη και καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία σαράντα επτά (47) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, είναι σημαντικής αξίας είναι επαναλαμβανόμενη εντός του έτους 2015, και δεν θεωρείται συμπτωματική πράξη.

Αποσκοπεί δε στην αύξηση των εξόδων της λήπτριας επιχείρησης και την συνακόλουθη μείωση των φορολογητέων κερδών της καθώς και στην αύξηση των εισροών της με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 23-09-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 15-12-2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου

ου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, μεταξύ των ληπτριών αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων με τον παραπάνω εκδότη, περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, στην χρήση 2015, για είκοσι τέσσερα(24) φορολογικά στοιχεία τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 136.173,94 € (έως τις 15/10/2015), πλέον Φ.Π.Α. 31.320,60 € .

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, ορθώς η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό και πράγματι από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις διασταυρώσεις, απέδειξε ότι ο εκδότης των στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο και δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές, δεδομένου ότι, δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα ή εγκατάσταση, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση ελέγχου, δεν είχε προβεί σε καμία αγορά αντίστοιχων εμπορευμάτων, ή ά υλών ώστε να είναι σε θέση να προμηθεύσει άλλους , δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διέθετε κανένα εξοπλισμό, αποθήκες και μεταφορικά μέσα και δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όχι μόνο η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών, αλλά μετά την γνωστοποίηση της εντολής και πριν την σύνταξη και κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, κάνοντας χρήση των διατάξεων του Ν. 4512/2018 υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις, τόσο στην φορολογία Φ.Π.Α. αφαιρώντας την αξία των ληφθέντων τιμολογίων του εκδότη από τις φορολογητέες εισροές της και αποδίδοντας τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών, όσο και στην φορολογία εισοδήματος μειώνοντας αναλόγως την καθαρή αξία των αγορών εμπορευμάτων της χρήσης 2015 στο έντυπο Ε3 , αποδεχόμενη εμμέσως πλην σαφώς, την εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων και αποκαθιστώντας έτσι (οικειοθελώς) την φορολογητέα ύλη που είχε εκπέσει στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 79

του Ν. 4472/2017 προβλέπεται ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και με βάση τα παραπάνω, ορθώς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 15.552,50 €, που αντιστοιχεί στο 50% του Φ.Π.Α. εισροών, το οποίο εξέπεσε με βάση εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 136.173,94 € (έως τις 15/10/2015), χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα.

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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 23-09-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 15-12-2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και ως προς την νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, θεωρούνται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και αποτελούν πλήρη απόδειξη υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣΤΕ 478/1998), και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, όλοι οι ισχυρισμοί της πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 23-09-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 15-12-2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της καταλογιστικής πράξης, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949,950/2012). Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), η οποία κοινοποιείται ταυτόχρονα με την καταλογιζόμενη πράξη.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, όπως αναγράφεται και στην σχετική έκθεση, η προσφεύγουσα κατά την διενέργεια του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, κάνοντας χρήση των διατάξεων του Ν. 4512/2018 υπέβαλε την αριθ./16-11-2021 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2015 (Ν) και το αντίστοιχο έντυπο Ε3 (αριθ.) με τα οποία μείωσε τις αγορές των εμπορευμάτων της χρήσης 2015 κατά το ποσό των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων (εικονικών στο σύνολό τους) από τον προμηθευτή, συνολικής καθαρής αξίας 330.86,56€ αυξάνοντας το καθαρά αποτελέσματά της (κέρδη) κατά το ποσό αυτό, πλην όμως προέβη και σε τροποποίηση της απογραφής τέλους χρήσης της 31/12/2015, απομειώνοντας την αξία της Απογραφής τέλους χρήσης των μενόντων αποθεμάτων της από 647.020,80€ σε 389.668,07€ ήτοι κατά το ποσό των 257.352,73 € .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για

τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) : «Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου

μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επειδή, η οικονομική Κατάσταση των Αποτελεσμάτων χρήσης 2015 της προσφεύγουσας, στην οποία η Απογραφή Εμπορευμάτων Τέλους Χρήσης αποτυπώνεται σε 647.020,80 € (χωρίς την απομείωση της), έχει εγκριθεί από την Γενική Συνέλευση της 14-09-2016 (ΓΕΜΗ ΚΑΕΚ/03.11.2016), έχει καταχωρηθεί στο τηρούμενο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού της 31/12/2015, έχει αποτυπωθεί στον δημοσιευμένο Ισολογισμό χρήσης 2015 έχει επηρεάσει και τα Αποτελέσματα των πέντε επόμενων διαχειριστικών περιόδων (2016-2020) και δεν δύναται να μεταβληθεί μετά από πέντε έτη .

Επειδή, προς απόδειξη της παραπάνω μείωσης των αποθεμάτων της, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε κανένα δικαιολογητικό, παρά μόνον έναν μονοσέλιδο πίνακα (αριθ. πρωτ./16-11-2021) με τίτλο «Κατηγορίες Απαξιωμένων Αποθεμάτων Απογραφής 31/12/2021» στην οποία αναφέρονται διάφορα είδη όπως ενδεικτικά :

«Κατηγορία δίσκων κοπής» με αιτιολογία “Ξαφνικά έγραφαν επάνω ημερομηνία λήξης”!!

«Κατηγορία πορσελάνες» με αιτιολογία ‘Ξεπερασμένα σχέδια’

«Κατηγορία ανοξείδωτα» με αιτιολογία ‘Παρουσιάστηκαν λεκέδες από την επαφή με νερό’

«Κατηγορία μαντεμένια» με αιτιολογία ‘Θεωρήθηκαν καρκινογόνα’

Επειδή, ο πίνακας αυτός δεν υπογράφεται από κάποιον εμπειρογνώμονα αλλά φέρει μόνο την σφραγίδα της επιχείρησης και η αναγραφόμενη αιτιολογία απομείωσης δεν ευσταθεί και δεν αποδεικνύεται, ούτε αριθμητικά ούτε επαρκώς αιτιολογημένα.

Επειδή, η ακολουθούμενη από την επιχείρηση μέθοδος FIFO (Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν) για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος, προϋποθέτει ότι τα αποθέματα που αγοράστηκαν πρώτα πωλούνται και πρώτα. Κατά συνέπεια, τα αποθέματα του τέλους της περιόδου κατά την απογραφή είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα, δεν δύναται να προσδιοριστεί ο χρόνος κατά τον οποίο εισήλθαν τα είδη, εάν αυτά αφορούν σε αγορές της ίδιας χρονιάς ή προηγούμενων, δεν αναγράφεται καμία αξία

αποτίμησής τους, με βάση την μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση, όπως επίσης δεν προβάλλεται επαρκής αιτιολογία για την απαξίωσή τους.

Επειδή, η αξία απομείωσης της απογραφής κατά 257.352,73 €, δεν προκύπτει αριθμητικά με κανέναν τρόπο, και το ποσό της αξίας της απογραφής τέλους χρήσης σε 389.688,07€ των μενόντων αποθεμάτων, έχει τεθεί αυθαирέτως στην τροποποιητική δήλωση, χωρίς να δικαιολογείται το ύψος του από κανένα στοιχείο.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε και δεν επέδειξε στον έλεγχο κανένα στοιχείο, από το οποίο θα μπορούσε να δικαιολογηθεί ή να τεκμηριωθεί, η «ξαφνική» και ανατιολόγητη απομείωση των αποθεμάτων της, η οποία ανακαλύφθηκε κατά την διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου για την λήψη και χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε και τον χρόνο και την δυνατότητα να αποτυπώσει την ακριβή κατάσταση των μενόντων αποθεμάτων της κατά την 31/12/2015 και να προβεί στην καταγραφή της απομείωσης της αξίας τους, πριν το κλείσιμο του ισολογισμού της, εφόσον αυτό αποτελούσε πραγματικό γεγονός και ήταν σε γνώση της.

Επειδή, από τα παραπάνω καθίσταται προφανές ότι, η ανατιολόγητη «διόρθωση - απομείωση» κατά 257.352,73 €, της αξίας της Απογραφής Τέλους Χρήσης (31/12/2015) των μενόντων αποθεμάτων της προσφεύγουσας, έπειτα από έξι (6) έτη και μάλιστα μετά την γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και κατά την διενέργεια αυτού και η συνακόλουθη ισόποση μείωση των αποτελεσμάτων της (καθαρά κέρδη), επιχειρήθηκε τεχνηέντως από την προσφεύγουσα για να «ισοσταθμίσει» σε μεγάλο βαθμό (μέσω της αύξησης του κόστους πωληθέντων) τον φόρο εισοδήματος που θα προέκυπτε από την «οικειοθελή -δήλωση» αφαίρεση της αξίας των εικονικών τιμολογίων από τις αγορές της χρήσης 2015, στην οποία η ίδια προέβη.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» ορίζεται ότι:

«1. Με την υπ'αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, **επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015.** Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι

την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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).... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που τελέστηκαν έως και την 16.10.2015, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης, ήτοι την εφαρμογή, αντί των επιβαλλομένων με βάση τις εν λόγω διατάξεις προστίμων, του κατ' αποκοπήν και άπαξ επιβαλλομένου ανά φορολογικό έτος προστίμου των 2.500,00 ευρώ.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου

54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16.10.2015.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-09-2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 15-12-2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ.πρωτ./19-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ' ' MON. ΑΕ' με ΑΦΜ και συγκεκριμένα α) την τροποποίηση της υπ. αριθ./2021 πράξης και β) την επικύρωση των υπ. αριθ./13,/.....- 2021 πράξεων.

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

ΕΛΠ

Φορολογική περίοδο : 01/01-16/10-2015 (...../2021)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013: 2.500,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ. ....../13 -2021)	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	74.849,47
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	37.424,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.274,21

Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Φορολογική περίοδος 1/01-31/12/2015 (υπ' αρ. /1290-2021)

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€31.320,60χ50%)= 15.660,30€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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