



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1213

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 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 **17/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ'αρ./**15-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, της

υπ'αρ.**/15-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της υπ'αρ.**/15-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 και της υπ'αρ. ...**/15-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση αυτών.

6. Την 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 17/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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 με αριθμ.**/15-12-2021** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.127,31€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.063,66€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.190,97€**, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 67.166,80€, πλέον ΦΠΑ 15.448,36€.

Με την με αριθμ.**/15-12-2021** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 10.985,07€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.492,54€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **16.477,61€**, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 8.980,00€, πλέον ΦΠΑ 2.155,20€.

Με την με αριθμ. ...**/15-12-2021** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 15.014,06€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 7.507,03€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **22.521,09€**, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 67.166,80€, πλέον ΦΠΑ 15.448,36€.

Με την με αριθμ./**15-12-2021** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.402,91€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 2.201,46€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.604,37€**, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 8.980,00€, πλέον ΦΠΑ 2.155,20€.

Δυνάμει της με αρ./06-11-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία, για την φορολογική περίοδο από 24/02/2015 έως 31/12/2016. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ./08-09-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από 5-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. και Ε.Λ.Π., της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα φέρεται να έλαβε από την επιχείρηση «..... - **Α.Φ.Μ.:**», για την φορολογική περίοδο από 24/02/2015 έως 31/12/2016, δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 67.166,80€, πλέον ΦΠΑ 15.448,36€ για το φορολογικό έτος 2015 και συνολικής καθαρής αξίας 8.980,00€, πλέον ΦΠΑ 2.155,20€ για το φορολογικό έτος 2016. Ακολούθως, ο έλεγχος, υιοθετώντας τα ανωτέρω πορίσματα περί της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και από τη συνολική εκτίμηση των δεδομένων της υπόθεσης, έκρινε τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής,

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. επέδωσε στην προσφεύγουσα στις 20/09/2021, το με αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων, επί του οποίου ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ./07-10-2021 υπόμνημά της, με τις αντιρρήσεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την μεταρρύθμιση αυτών , για τους κάτωθι λόγους :

- α) συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αιτιολογίας και
- β) δεν στοιχειοθετείται εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, ενώ η ίδια σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας :

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/13, ως ίσχυε από 01/01/2014 έως 01/02/2016, 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 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 οποιεσδήποτε 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστάσεων που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε

περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 4174/2013 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, 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, ορθά 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.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (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 τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν 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 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 5/9/2020 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ-Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ., έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

Η εκδότρια «..... - Α.Φ.Μ.:

- Ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα.
- Δεν ανταποκρίθηκε στις έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου.
- Δεν προέκυψε ότι είχε πραγματική εμπορική δραστηριότητα.

- Δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό.
- Το σύνολο των αγορών της ήταν από ανύπαρκτη επιχείρηση.
- Εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας προς διάφορες επιχειρήσεις χωρίς αντίστοιχες αγορές.
- Τα περισσότερα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν στο μήνα Δεκέμβριο και μάλιστα με μεγάλες αξίες και γενικές περιγραφές αποσκοπώντας στη δυσκολία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Έχει εκδώσει όλα τα παραστατικά εσόδων (Τ.Π.- Δ.Α και Τ.Π.Υ.) χειρόγραφα, μολονότι εμφανίζεται να ειδικεύεται στην παροχή υψηλής τεχνολογίας (ΛΟΓΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ ΚΛΠ., ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ κ.α.. Δεν διαθέτει τον απαιτούμενο εξοπλισμό για να υποστηρίξει τέτοιες εργασίες.
- Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα. Δεν προσκόμισε παραστατικά διακίνησης (π.χ. δελτία αποστολής) από τα οποία να προκύπτει η μεταφορά των χρησιμοποιούμενων υλικών από τις εγκαταστάσεις της στις εγκαταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, όπου εκτελέστηκαν οι διάφορες εργασίες. Σε όσα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων που φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές ανήκουν κυρίως σε οχήματα ιδιοκτησίας των ληπτών των φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα από το μεταφερόμενο είδος, την ποσότητα, τον όγκο ή το βάρος των μεταφερόμενων αγαθών.
- Υπέβαλε ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις (εισόδημα , Φ.Π.Α.) με πιστωτικά υπόλοιπα.
- Οι πωλήσεις εξοφλήθηκαν επί το πλείστον -άλλα όχι αποκλειστικά- μετρητοίς. Οι δε τραπεζικοί λογαριασμοί της εκδότριας εμφανίζουν παράδοξο και ασυνήθιστο τρόπο κίνησής τους, καθώς πάντοτε κινούνται σε ζεύγη ισόποσων και αντίστροφων κινήσεων εντός της ίδιας ημέρας, μην αφήνοντας ποτέ υπόλοιπο στο τέλος της. Οι καταθετικοί λογαριασμοί στην Τράπεζα Πειραιώς του μοναδικού εκπροσώπου της εταιρείας πιστώθηκαν με καταθέσεις μετρητών, κυρίως από τρίτα πρόσωπα, με μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων προσώπων και με το προϊόν εισερχόμενων εμβασμάτων από λογαριασμούς τρίτων προσώπων και έπειτα είτε διενεργούνται μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων είτε αναλήψεις μετρητών.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και να μπορεί να διαθέτει τα συγκεκριμένα είδη και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Από περαιτέρω έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα εταιρεία, διαπιστώθηκαν τα

παρακάτω:

- Η επιχείρηση έκανε έναρξη δραστηριότητας στις 24/02/2015 με έδρα στο Στις 21/10/2015 έκανε μεταφορά έδρας στον, όπου και αναζητήθηκε από τον έλεγχο στις 16/04/2019, προκειμένου να επιδοθεί πρόσκληση, ο χώρος όμως βρέθηκε κενός. Τελικά η πρόσκληση επιδόθηκε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας στην ατομική του επιχείρηση, που βρίσκεται πλησίον της παραπάνω διεύθυνσης. Την ίδια ημερομηνία με την κοινοποίηση της πρόσκλησης, κατατέθηκε το υπ αριθ...../16-04-2019 καταστατικό της παραπάνω εταιρίας στο τμήμα Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. και στο αντίστοιχο τμήμα μητρώου, με θέμα τροποποίηση του άρθρου 2 του καταστατικού: Μεταφορά της έδρας.
- Προσκομίστηκαν τα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. : εννέα (9) στοιχεία για τη χρήση 2015 και τέσσερα στοιχεία (4) για τη χρήση 2016, εκ των οποίων τα έξι (6) τιμολόγια της χρήσης του 2015 και τα τέσσερα (4) της χρήσης του 2016, αφορούν κατασκευαστικό έργο του υποκαταστήματος στη Επιπλέον προσκομίστηκαν οι υπ' αριθμ. .../2015 και/2016 καταστάσεις συμφωνητικών για το παραπάνω έργο, καθώς και ένα (1) τιμολόγιο χρήσης 2015 που αφορά αγορά παγίων για την παραπάνω διεύθυνση του υποκαταστήματος.
- Όλα τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία για τη χρήση 2015 και 2016 εκδόσεως της επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.
- Για τη χρήση του 2015 εκδόθηκαν επίσης από την τα παρακάτω Δ.Α. 1) 53/21-10-15, 2) 55/09-11-15, 3) 56/10-11-15, 4) 57/13-11-15, 5) 58/24-11-15 και για τη χρήση 2016 το Δ.Α. Νο 51/01-08-16, με σκοπό διακίνησης την πώληση και με τόπο προορισμού τη (υποκατάστημα), για τα οποία δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα τιμολόγια. **Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει συσχέτιση ειδών μεταξύ Δ.Α. και Τ.Π.Υ. τα οποία αφορούν εργασίες που έγιναν στην παραπάνω διεύθυνση υποκαταστήματος.**
- Από τον έλεγχο των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της χρήσης 2015 και 2016 προκύπτει ότι όλα τα παραπάνω στοιχεία (Τ.Π.Υ. και Δ.Α.) περιλήφθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις των αντίστοιχων μηνών.
- Από τον έλεγχο των Μ.Υ.Φ. του έτους 2015 προκύπτει ότι, έχουν δηλωθεί αγορές από την εταιρία αξίας 67.166,80€ με Φ.Π.Α. 15.448,36€ Φ.Σ. 9 και ημερομηνία υποβολής 30/11/2016 και για το έτος 2016 έχουν δηλωθεί 9.380,00€ με Φ.Π.Α. 2.251,20€ Φ.Σ. 4 και ημερομηνία υποβολής 07/04/2017, ενώ η αξία των 4 Φ.Σ. όπως προκύπτει από τον έλεγχο και από την καταχώρηση στα βιβλία είναι: 8.980.00€ με Φ.Π.Α. 2.155,20€.

- Για την χρήση του 2015 :α) η μεταφορά των προϊόντων που αναγράφονται στα Δελτία Αποστολής Νο 53/21-10-2015, του Δ.Α 56/10-11-2015, του ΔΑ 57/13-11-2015, του ΔΑ 58/24-11-2015 έγινε με το υπ' αριθμό αυτοκίνητο το οποίο στον παραπάνω χρόνο (ήτοι 21/10/2015), ανήκε στον με Α.Φ.Μ., όπως προκύπτει από την ηλεκτρονική πληροφόρηση-πληροφοριακό σύστημα οχημάτων, β) η μεταφορά των προϊόντων του Δ.Α 55/09-11-2015, έγινε με το υπ αριθμό αυτοκίνητο ΙΧ, το οποίο στον παραπάνω χρόνο (ήτοι 09/11/2015) ανήκε στον με Α.Φ.Μ., όπως προκύπτει από την ηλεκτρονική πληροφόρηση-πληροφοριακό σύστημα οχημάτων, γ) η μεταφορά των προϊόντων του Δ.Α 59/07-12-2015 έγινε με το υπ' αριθμό αυτοκίνητο, το οποίο στον παραπάνω χρόνο (ήτοι 07/12/2015) ανήκε στον με Α.Φ.Μ....., όπως προκύπτει από την ηλεκτρονική πληροφόρηση-πληροφοριακό σύστημα οχημάτων, πρόσωπα που δεν έχουν καμία σχέση με την
- Για την χρήση του 2016: α) η μεταφορά των προϊόντων με Δελτίο Αποστολής Νο Β 51/01-08-2016 έγινε με το υπ αριθμό αυτοκίνητο, το οποίο στον παραπάνω χρόνο (ήτοι 01/08/2016) ανήκε στον
- Για την εξόφληση των παραπάνω τιμολογίων προσκομίστηκαν αποδείξεις από αντίγραφα Πιστωτικών Ιδρυμάτων. Σημειώνεται ότι: Στις 3/12/2015 φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές σε μικρό χρονικό διάστημα εντός της πόλης της Θεσσαλονίκης, σε διαφορετικά τραπεζικά καταστήματα τα οποία όμως βρίσκονται σε μακρινή απόσταση μεταξύ τους. Επίσης στις 04/12/2015 και στις 07/12/2015, φαίνεται να έγιναν συναλλαγές στην ίδια τράπεζα σε μικρό χρονικό διάστημα, αλλά από διαφορετικούς ταμίες.
- Επιπλέον από τον έλεγχο των Ε3 φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη δηλώνει ενοίκια για το υποκατάστημα του στη, αξίας 300,00€, για το έτος 2015 (αναλυτικά 150,00€ στην Α.Φ.Μ. και 150,00€ στην Α.Φ.Μ.) και για το έτος 2016, δηλώνει ενοίκια αξίας 1.201,50€ (αναλυτικά 701,50€ στην Α.Φ.Μ. και 499,50€ στην ελεγχόμενη εταιρία με ΑΦΜ 800639971). Από τον έλεγχο της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα φορολογικού έτους 2015 και 2016 (Ε2) προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση μισθώνει κατοικία 40 τμ: α) για το 2015 ανήκει στην με Α.Φ.Μ. και στην με Α.Φ.Μ. και για το 2016 ανήκει στην με Α.Φ.Μ. (όπου στο Ε2 το αναφέρει ως κατοικία) και στην ελεγχόμενη εταιρεία «» με ΑΦΜ (όπου το αναφέρει ως επαγγελματική στέγη). Από τον έλεγχο της περιουσιακής κατάστασης (Ε9) της ελεγχόμενης την 01/01/2016 φαίνεται ότι, το 50% από την παραπάνω κατοικία και του οικοπέδου, συνολικού εμβαδού 494,93 τμ, στην, ανήκει στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

- Δεν απασχολεί προσωπικό το έτος 2015 και 2016 & στο υποκατάστημα του (Παιδότοπος).
- Σημειώνεται τέλος ότι σύμφωνα με τις δραστηριότητες του παραπάνω φορολογούμενου, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, στο σύστημα μητρώου του TAXIS, δεν αναφέρονται δραστηριότητες με πωλήσεις (χονδρικής ή λιανικής) άλλων περιφερειακών ειδών ηλεκτρονικών υπολογιστών. Επομένως δεν δικαιολογείται, η αγορά των ειδών όπως αναφέρονται στο Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής Νο 17/07-12-2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τις υποβληθείσες ΜΥΦ εξόδων, του έτους 2015 και 2016, η προσφεύγουσα έλαβε φορολογικά στοιχεία για την αγορά παρόμοιων προϊόντων, καθώς και φορολογικά στοιχεία παροχής παρόμοιων υπηρεσιών και από άλλες επιχειρήσεις.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. & Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ., οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την 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 απορριπτέος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό **.../15-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, φορολογικού έτους 2015.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	9.190,97€	9.190,97€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό **...../15-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, φορολογικού έτους 2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	16.477,61€	16.477,61€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό **.../15-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..., φορολογικού έτους 2015 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	22.521,09€	22.521,09€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η με αριθμό **.../15-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, φορολογικού έτους 2016 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.604,37€	6.604,37€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.