



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **18-04-2022**

Αριθμός απόφασης: **811**

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΜΟΝ.Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ, που εδρεύει στον, επί της οδού, κατά:α) της αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β)) της αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, γ) της αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δ) της αριθμ.

...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, ε) της αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και στ) της αριθμ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 28/01/2022 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΜΟΝ.Ε.Π.Ε.» 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 αριθμ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 12.766,38€, τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.000,00 € και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 6.383,19 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 20.149,57€.
- Με την αριθμ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 8.770,04 €, τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.000,00 € και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 4.385,02 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 14.155,06€.
- Με την αριθμ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 35.868,65 € και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 17.934,33 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 53.802,98 €.
- Με την αριθμ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 10.125,06 € και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 5.062,53 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 15.187,59 €.

- Με την αριθμ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 7.098,85 € και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 3.549,43 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 10.648,28 €.
- Με την αριθμ./06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 29.684,40 € και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 14.842,20 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 44.526,60 €.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 06-12-2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ./25-10-2021 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι από 19/10/2021 Πληροφοριακές Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος ,Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. Θεσσαλονίκης σύμφωνα με τις οποίες από το διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρίας διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω εξέδωσε:

- ογδόντα εννέα (89) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους ,κατά το φορολογικό έτος 2015, συνολικής καθαρής αξίας 34.315,00 € και εικοσιπέντε (25) εικονικά φορολογικά στοιχεία μετά την 16-10-2015 συνολικής καθαρής αξίας 9.707,00 €, ενώ δεν υπέβαλε τις τριμηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσης 2015,
- εβδομήντα οχτώ (78) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, κατά το φορολογικό έτος 2016, συνολικής καθαρής αξίας 30.241,50 €, ενώ δεν υπέβαλε τις τριμηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσης 2016,
- ενενήντα τρία (93) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους ,κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 123.685,00 €, ενώ δεν υπέβαλε τις τριμηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών χρήσης 2017,

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένης της αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων, λόγω της μη υποβολής φορολογικών δηλώσεων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις και λόγω μη προσκόμισης των στοιχείων και βιβλίων της επιχείρησης , κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 10/11/2021 το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση σε ακρόαση και τα συνημμένα αυτού, η προσφεύγουσα όμως δεν κατέθεσε τις απόψεις της εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Μη τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Το βάρος της απόδειξης της λήψης των εικονικών τιμολογίων φέρει η Διοίκηση. Συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση (υπαρκτή έδρα, το σύνολο των παραστατικών που καταδεικνύουν τη διενέργεια αγορών δεν προσκομίστηκαν λόγω καταστροφής τους από πλημμύρα του χώρου που φυλάσσονταν κατά το έτος 2017).
2. Εσφαλμένος προσδιορισμός Φ.Π.Α. δυνάμει των ακαθαρίστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Ν.2238/1994.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. [2690/1999](#)) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 03/12/2021 Έκθεσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης (έως 16/10/2015), το οποίο στη συνέχεια καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), 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 επιτηδεύματος 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 οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή 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 Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει 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 συντάσσει 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 συντάσσει 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 περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

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

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως

αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

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

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση

προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ., καθώς:

- Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2015 - 2017 δυνάμει των με αριθμό/2020 και/2020 έγγραφων Προσκλήσεων για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), αποστερώντας εσκεμμένα από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση των βιβλίων και στοιχείων της,
- Η ελεγχόμενη στερούνταν επί της ουσίας έδρας προκειμένου να εξυπηρετήσει τον σκοπό της σύστασής της,
- Η ελεγχόμενη δε διέθετε λοιπές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους για την αποθήκευση των εμπορευμάτων της,
- Η ελεγχόμενη δε διέθετε μεταφορικά μέσα ή δεν αποδεικνύεται η συνεργασία της με μεταφορικές εταιρείες για την αποστολή των φερόμενων ως πωληθέντων εμπορευμάτων. Άλλωστε και μετά από διερεύνηση των συναλλαγών της εκδότριας με τις λήπτριες οντότητες, αυτές δεν προσκόμισαν κατάλληλα παραστατικά για την τεκμηρίωση του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια, όπως ορίζει ο Ν.4308/2014-ΕΛΠ, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις,
- Η ελεγχόμενη δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων εντός της επικράτειας, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα,
- Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 έως 31/12/2017,
- Η ελεγχόμενη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, αν και κλήθηκε γι' αυτό με τις με αριθμό 713/2020 & 732/2020 έγγραφες προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ειδικότερα, από τις κατασχέσεις των φορολογικών στοιχείων που διενεργήθηκαν στις λήπτριες επιχειρήσεις και τα οποία είχαν εκδοθεί από την ελεγχόμενη, διαπιστώθηκε ότι όσα ήταν καθαρής αξίας άνω των 500,00€ δεν προσκομίστηκε ούτε από τις λήπτριες επιχειρήσεις κάποιο παραστατικό εξόφλησης που να αποδεικνύει την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζει η κείμενη νομοθεσία.

- Η ελεγχόμενη έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία (π.χ. τα με αριθμό 571/22-09-2017, 553/05-05-2017, 562/21-07-2017, 551/05-05-2017, 560/21-07-2017, 609/05-01-2017 & 617/13-03-2017) με είδη προς πώληση, τα οποία σε καμία περίπτωση η ανωτέρω δεν θα μπορούσε να έχει στην κατοχή της με σκοπό την πώλησή τους, καθώς η δραστηριότητα αυτή δεν είναι συναφής με κάποια από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Άλλωστε δεν προκύπτει από τον έλεγχο των ΜΥΦ τρίτων να έχει δηλωθεί ως πελάτης και άρα να έχει προμηθευτεί αυτά τα είδη, ώστε να είναι σε θέση να τα πωλήσει στη συνέχεια.
- Το είδος των ειδών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία της παρ. 8, καθώς και ο αριθμός αυτών είναι τέτοια, ώστε η μεταφορά τους να μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με ένα μεγάλο όχημα-φορτηγό το οποίο σίγουρα δεν κατείχε η ελεγχόμενη την περίοδο αυτή, ούτε εκμίσθωσε τέτοιο όχημα από κάποιον τρίτον-μεταφορική εταιρία.
- Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει προς δημοσίευση, μετά από αναζήτηση στο πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ. και στο διαδικτυακό τόπο του εθνικού τυπογραφείου, τις οικονομικές καταστάσεις της όπως υποχρεούται, γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη μη οικονομικής διαφάνειας, μη τήρησης βιβλίων, μη εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων, και ως εκ τούτου μη άσκησης της εμπορικής της δραστηριότητας,

Η εικονικότητα προκύπτει και από τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.
Ειδικότερα:

- Παρατηρείται η εξής μεθοδολογία: σε εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες αγορές ιδίων ειδών εντός ολίγων ημερών και με τις ίδιες ποσότητες, καθώς και με την ίδια ακολουθία.
- Σε μεγάλο χρονικό διάστημα εκδίδονται συνεχόμενα τιμολόγια προς την ίδια λήπτρια επιχείρηση.
- Από την προχειρότητα με την οποία εκδίδονται τα στοιχεία: στην πλειονότητα των στοιχείων παρατηρείται λανθασμένος υπολογισμός του ΦΠΑ, δυσανάγνωστη περιγραφή του είδους των εμπορευμάτων, λανθασμένη απόδοση της συνολικής αξίας των στοιχείων ολογράφως.
- Παρατηρείται στα φορολογικά στοιχεία προς τη λήπτρια επιχείρησημε έτη αναφοράς 2016 -2017, να υπάρχει ανακολουθία στη σειρά έκδοσης και στους μήνες έκδοσης αυτών π.χ. το τιμολόγιο με αριθμό 522 φέρει ημερομηνία έκδοσης την 12/10/2016 ενώ το με αριθμό 515 φέρει ημερομηνία έκδοσης την 14/10/2016.
- Παρατηρείται στα φορολογικά στοιχεία προς τη λήπτρια επιχείρηση στις ημερομηνίες 05-01-2017, 13-01-2017, 17-01-2017, 24-01-2017 & 09-02-2017 να εκδίδονται δύο τιμολόγια αντί ενός και χωρίς συνεχόμενη αρίθμηση- σύμφωνα με την κοινή πρακτική

των επιχειρήσεων δεν εξυπηρετεί κάποιο λόγο η έκδοση στην ίδια ημερομηνία δύο τιμολογίων αντί ενός.

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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#) προβλέπεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το

ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, στο Νόμο [2859/2000](#) («Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου», 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, β)...γ)...δ)...», στο άρθρο 3 παρ. 1, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, 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, β)...», στο άρθρο 4 παρ. 1 ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες....», στο άρθρο 16 παρ. 1 και 2, ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών.....2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις, που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου, γ) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, δ)..., ε)...». Επίσης, στο άρθρο 36 παρ. 4 ότι: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις...γ)...δ)...ε)...», στο άρθρο 38, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

2α. Οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. κάθε εξάμηνο".». Στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ...2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

. **Επειδή**, με την ΠΟΛ.1071/21.4.2003, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 727/2002 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «...εφόσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας η έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθούν υπόψη και θα υπαχθούν σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τις 03/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., αλλά και από το έγγραφο απόψεων της ίδιας Δ.Ο.Υ. , η προσφεύγουσα αν και έλαβε γνώση της με αριθμό/16-07-2020 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων, καθώς και της με αριθμό πρωτ...../01-11-2021 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία επικαλούμενη καταστροφή των αρχείων της λόγω πλημμύρας.

Επειδή, λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και της μη υποβολής φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. και καταστάσεων τιμολογίων της παρ.3 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2015-2017, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της

επιχείρησης (ακαθάριστα έσοδα - φορολογητέα κέρδη) της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.[4172/13](#), με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ως ακαθάριστα έσοδα - φορολογητέες εκροές την καθαρή αξία των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων με βάση την έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Εν συνεχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, ορθώς προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1.Η με αριθμό/06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	12.766,38€	12.766,38€
Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 3 Ν.3986/2011	1.000,00€	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	6.383,19€	6.383,19€
Σύνολο για καταβολή	20.149,57€	20.149,57€

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/06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	35.868,65€	35.868,65€
Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 3 Ν.3986/2011)		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	17.934,33€	17.934,33€
Σύνολο για καταβολή	53.802,98€	53.802,98€

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/06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	8.770,04€	8.770,04€
Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 3 Ν.3986/2011)	1.000,00€	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	4.385,02€	4.385,02€
Σύνολο για καταβολή	14.155,06€	14.155,06€

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/06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	10.125,06€	10.125,06€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	5.062,53€	5.062,53€
Σύνολο για καταβολή	15.187,59€	15.187,59€

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

5.Η με αριθμό/06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	7.098,85€	7.098,85€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	3.549,43€	3.549,43€
Σύνολο για καταβολή	10.648,28€	10.648,28€

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

6.Η με αριθ...../06-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	29.684,40€	29.684,40€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	14.842,20€	14.842,20€
Σύνολο για καταβολή	44.526,60€	44.526,60€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη
του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.