



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11-10-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 1575

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 09-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, επί της οδού, ΤΚ. και εκπροσωπείται νόμιμα από το διαχειριστή της με ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμό/18-04-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, β) της από 18-04-2023 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας Προϊσταμένης, γ) της από 05-10-2022 Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και δ) του με αριθμό 23/2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και του με αρ. .../2023 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-

31/12/2016 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 09-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν δια θυροκόλλησης στον νόμιμο εκπρόσωπό της την 10-05-2023, μετά δε την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. / **18-04-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 647.567,88 πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 323.783,95€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **971.351,83€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 18-04-2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. / **10-10-2022** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2016.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε η με ημερομηνία θεώρησης 05-10-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ (Ν.4308/14 & Ν.4987/22) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Πάτρας. Η παραπάνω Έκθεση αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία φέρεται να εμπλέκεται με τη λειτουργία κυκλώματος όπου χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα, με μοναδικό σκοπό την έκδοση και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων άνευ αντικειμένου συναλλαγής, προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή φόρων προς το Δημόσιο. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης, η προσφεύγουσα, υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

Α. Για το χρονικό διάστημα από **01/01/2016 έως 31/12/2016** **εξέδωσε 88** εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες συνολικής καθαρής αξίας 2.809.395,83€ πλέον ΦΠΑ 660.012,79€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους κατά παράβαση των διατάξεων 1, 2, 5 και 8 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55^Α και 66 ΚΦΔ και της ΠΟΛ.1252/2015 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Β. Παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.1, άρθρου 23 παρ. 1 και άρθρου 54 παρ.1 περ.δ' ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.14 του ν.4308/2014 διότι δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (**αφορά τη χρήση 2022**).

Κατά την ελεγχόμενη χρήση, η προσφεύγουσα εταιρεία εμφανίζει ως κύρια δραστηριότητα «.....» με δευτερεύουσες α) τη δημιουργία άλλων

κατασκευών και μερών κατασκευών λαμαρινών, ράβδων, μορφοράβδων και παρόμοιων ειδών από σίδηρο, χάλυβα και αλουμίνιο, β) εργασίες σταθεροποίησης των εδαφών, εκσκαφών και μετακίνησης γαιών και επιχωματώσεων.

Ύστερα από την έκδοση της παραπάνω Εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, θυροκολλήθηκε στις 23-12-2022, στην κατοικία του διαχειριστή της εταιρείας, επί της οδού αρ.....-, η με αριθμό/9-12-2022 Πρόσκληση ελέγχου με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για το φορολογικό έτος 2016. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση με συνέπεια τη μη προσκόμιση των ζητηθέντων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένης της μη προσκόμισης των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2016 στη φορολογία εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη τα μεγαλύτερα έσοδα που προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις τρίτων (άρθρο 14 παρ.3 του ν.4987/2022). Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. γ' του ν.4172/2013, δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα δηλωθέντα έξοδα συνολικού ποσού 2.584.661,20€, τα οποία προστέθηκαν στα κέρδη ως λογιστικές διαφορές διαμορφώνοντας τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2016 ως εξής:

Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών	
Φορ. έτος	2016
Κέρδη δήλωσης	224.734,63
Πλέον Λογιστικές διαφορές ελέγχου	2.584.661,20
Καθαρά Κέρδη Ελέγχου	2.809.395,83

Περαιτέρω, κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 Ν.2859/2000 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές τις βάσει δήλωσης αγορές και φορολογητέες εισροές συνολικού ποσού 2.662.261,20€ και από το φόρο εκροών το φόρο εισροών ποσού 638.510,88€.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ./22-02-2023 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 ΚΦΔ με συνημμένους τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν στις 07-03-2023 δια θυροκόλλησης στην οικεία του διαχειριστή της, κλήθηκε δε, εντός είκοσι ημερών να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, ως προς τις περιγραφόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς ωστόσο να υποβληθούν αντιρρήσεις κατά αυτών εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας.

Μετά την άπρακτη πάροδο της εικοσαήμερης προθεσμίας, συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών η από 18-04-2023 προσβαλλόμενη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. καθώς και ο οριστικός προσδιορισμός φόρου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την μερική ή ολική ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Όλες οι ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις δεν επιδόθηκαν νόμιμα. Ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε την αδυναμία επίδοσης με άλλον οριζόμενο στον ΚΦΔ τρόπο και τον λόγο που ακολούθησε την επίδοση κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και μάλιστα με θυροκόλληση η οποία δεν έλαβε τόπο ούτε στη δηλωθείσα έδρα του αλλά ούτε και στην τελευταία δηλωθείσα κατοικία του νόμιμου εκπροσώπου της. Επιπλέον, παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, διότι δεν έτυχε της προσήκουσας ακρόασης και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει εγγράφων τα οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν νομίμως και ουδέποτε έλαβε γνώση αυτών.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.
3. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – αναιτιολόγητη και αόριστη η έκθεση ελέγχου. Καταχρηστικότητα στον τρόπο υπολογισμού του φόρου.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **63§1 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί **οποιαδήποτε πράξη** που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **45 ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:.....δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου...»

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α...β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2^{ος} , σελ. 109).

Με βάση τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **παραδεκτά** στρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4987/2022 κατά της ως άνω αναφερόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, **απαραδέκτως** όμως στρέφεται κατά των λοιπών προσβαλλόμενων καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, υπό την έννοια ότι δεν

επάγονται αυτοτελώς έννομες συνέπειες, αλλά αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των εν συνεχεία εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών πράξεων της φορολογικής αρχής, απορρίπτεται ως απαράδεκτη, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των εκθέσεων ελέγχου, του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επίδοσης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»

Επειδή, με το με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, με τις διατάξεις του Άρθρου 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«Κοινοποίηση πράξεων

1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού

εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,
β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου»

Επειδή, ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε την αδυναμία επίδοσης με άλλον οριζόμενο στον ΚΦΔ τρόπο και τον λόγο που ακολούθησε την επίδοση κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και μάλιστα με θυροκόλληση.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εισαγωγή με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΦΔ της ηλεκτρονικής αποστολής και της συστημένης ταχυδρομικής επιστολής ως κύριων τρόπων επίδοσης των πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση δεν αποκλείει την επίδοση με δικαστικό επιμελητή ή αρμόδιο υπάλληλο της Φορολογικής Αρχής. Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' εδ. α' του ΚΦΔ, από τη στιγμή που δεν προβλέπει ποινή απαραδέκτου σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η σειρά αναγραφής των προβλεπόμενων τρόπων κοινοποίησης, αποτελεί μια ατελή διάταξη που επουδενί δύναται να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό της κοινοποίησης ως παράνομης και στην περαιτέρω αδρανοποίηση των συνεπειών που αυτή επιφέρει, μία από τις οποίες αποτελεί η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα (ΔΠρΠατρ 151/2021).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προκύπτουν τα κάτωθι:

- Στις **25-02-2021** ομάδα έρευνας της ΥΕΔΔΕ Πάτρας μετέβη στην οδό στην Πάτρα που φέρεται να βρίσκεται η έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας για την κοινοποίηση των εγγράφων που προβλέπονται για την έναρξη της έρευνας. Στην ανωτέρω δηλωθείσα διεύθυνση δεν βρέθηκε η έδρα της οντότητας. Εν συνεχεία μετέβη στη διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της προσφεύγουσας, όπως είναι δηλωμένη στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, στην οδό στην, όπου δεν εντοπίστηκε. Επίσης, ο διαχειριστής της εταιρείας φέρεται να διατηρεί ατομική επιχείρηση στη διεύθυνση, όπου αναζητήθηκε και σε αυτή τη διεύθυνση χωρίς να εντοπιστεί. Περαιτέρω, δεν εντοπίστηκε ούτε στις τηλεφωνικές κλήσεις σε σταθερό και κινητό τηλέφωνο όπως έχουν δηλωθεί στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ.
- Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.-/.....-γ έγγραφο του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ -ΑΡΧΗΓΕΙΟ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ – ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ – ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ (σε απάντηση του/17-05-2021 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας) ο του φέρεται να διαμένει επί της οδού – (όπου και πράγματι εντοπίστηκε κατά τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας), ή επί της οδού,

Επειδή, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, από τις προσκομισθείσες Εκθέσεις Επίδοσης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προκύπτει ότι:

- 1) Στις **23-12-2022** κοινοποιήθηκε με θυροκόλληση στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας το με αρ. πρωτ./09-12-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πατρών, στην κατοικία αυτού, επί της οδού αριθ.....-....., με συνημμένα α) την υπ' αριθ./10/10/2022 εντολή ελέγχου, β) την από 05/10/2022 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και γ) την υπ' αριθ./09-12-2022 Π.Ε.Π. Άρθ. 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
- 2) Στις **07-03-2023** κοινοποιήθηκε επίσης με θυροκόλληση στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας το με αρ. πρωτ./2023 Σ.Δ.Ε. μετά των σχετικών προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών εισοδήματος και ΦΠΑ, στην κατοικία αυτού, επί της οδού αριθ.....-..... Αττικής.
- 3) Στις **10-05-2023** κοινοποιήθηκαν επίσης με θυροκόλληση στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας οι εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμου μετά των σχετικών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, στην κατοικία αυτού, επί της οδού αριθ..... - Αττικής, των οποίων έλαβε γνώση έγκαιρα με αποτέλεσμα να στρέφεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εμπρόθεσμα κατά αυτών.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι η επίδοση των επίμαχων εγγράφων και πράξεων προσδιορισμού φόρου τυγχάνει καθόλα νόμιμη και ως εκ τούτου οι υπό κρίση ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω α) μη νόμιμης επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, β) μη ορθής κοινοποίησης είτε στη δηλωθείσα έδρα της είτε στην τελευταία δηλωθείσα κατοικία της και γ) μη τήρησης της νομίμου προδικασίας της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε με τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013, την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 4281/2014, τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4646/2019 και την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4701/2020, ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. [...]

3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

β) Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με

την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

[...]

5. ...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...».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για το φορολογικό έτος 2016 έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2022 καθώς δε δύναται να υπαχθεί στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής αφού αυτή δεν διαπιστώθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016, ήτοι **παράβαση φοροδιαφυγής** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθ. 66 ΚΦΔ.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016, το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 36 παρ.3 του ΚΦΔ παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από τη λήξη του έτους που υποβάλλεται η δήλωση.

Συνεπώς, στην κρίνόμενη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου **66§27** περ. α' του ν. **4646/2019** και του άρθρου **36§3** περ. α' του ν. **4987/2022**, ήτοι η περίπτωση της **δεκαετούς προθεσμίας** παραγραφής για το φορολογικό έτος 2016 η οποία συμπίπτει με την **31-12-2027**.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αοριστίας και έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και καταχρηστικότητας στον τρόπο υπολογισμού του φόρου

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου **23** του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«**1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που**

χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5.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 πραγματικής 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 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι άσκησε δραστηριότητα και πραγματοποίησε αληθείς συναλλαγές με τους πελάτες και τους προμηθευτές της ενώ αντιθέτως η αιτιολόγηση από τη φορολογική αρχή της έκδοσης εικονικών τιμολογίων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος είναι ελλιπής και εσφαλμένη.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, στην από **05/10/2022 Έκθεση** μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της **ΥΕΔΔΕ Πάτρας** διαπιστώθηκαν, ως προς την έκδοση από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα εξής:

- Η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην με αριθμό 396/06-09-2022 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας οποιασδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης.

- Από την επιτόπια έρευνα της ομάδας ελέγχου, δεν ανευρέθηκε η επαγγελματική εγκατάσταση. Από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δε βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.3 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του Ν.2859/2000.
- Η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές (στο εσωτερικό της χώρας, από χώρες της Ε.Ε. ή από τρίτες χώρες), οπότε δε διέθετε αποθέματα προς πώληση ή πάγιο εξοπλισμό.
- Από τις συγκεντρωτικές της ιδίας και των τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει αγοράσει ή να έχει μισθώσει πάγιο εξοπλισμό για την εξυπηρέτηση του σκοπού της και κυρίως να παρέχει τις υπηρεσίες που φέρεται να έχει τιμολογήσει και είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.
- Από τα φορτηγά που είχε στην κατοχή της καθώς και από τη μίσθωση μηχανημάτων που έκανε για μικρό χρονικό διάστημα δε δικαιολογείται η τιμολόγηση συναλλαγών ιδιαίτερα τόσο μεγάλης αξίας.
- Δεν απασχόλησε ανθρώπινο δυναμικό όπως προκύπτει από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας καθώς και από το έγγραφο ΕΦΚΑ (ξεκίνησε να απασχολεί προσωπικό από τις 14/09/2017).
- Η ίδια εταιρεία είναι «ανύπαρκτη» για ταχυδρομικές υπηρεσίες.
- Υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016 καταχωρώντας ανύπαρκτα ποσά φορολογητέων εισροών.
- Μέρος από τα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 22, 23 και 24 του ν.4172/2013 ή μέχρι σήμερα δεν έχουν εξοφληθεί.
- Δε διενήργησε καμία ενδοκοινοτική συναλλαγή και καμία εισαγωγή αγαθών.
- Οι εξοφλήσεις των φορολογικών στοιχείων έγιναν με επιταγές οι οποίες εισπράχθηκαν από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν είχαν καμία σχέση με την ελεγχόμενη.
- Δεν απασχολούσε ούτε συνεργάζονταν με κάποιο λογιστή ο οποίος θα τηρούσε και θα παρακολουθούσε επισταμένως τις φορολογικές και οικονομικές υποχρεώσεις, όπως απαιτείται για μια εταιρεία με τέτοιο κύκλο εργασιών.
- Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στους πελάτες της προσφεύγουσας και στα τιμολόγια εκδόσεως της που συγκεντρώθηκαν διαπιστώθηκε με πλήρη βεβαιότητα ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να παρέχει καμία υπηρεσία.
- Υπέβαλε ανακριβώς τις Δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. με την καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών-αγορών/φορολογητέων εισροών ώστε να δίνουν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές και να μην κινούν τις υποψίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα από τη σύστασή της δεν είχε πραγματική έδρα λειτουργίας, δε φέρεται να ανέπτυξε πραγματική εμπορική δραστηριότητα, δε διέθετε προσωπικό, ούτε οχήματα και λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό προς εξυπηρέτηση της δραστηριότητάς της (ικανό για την εκτέλεση συναλλακτικής δραστηριότητας τέτοιας έκτασης), ενώ δε συμμορφώθηκε με τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Όλα τα στοιχεία, για το φορολογικό προφίλ της προσφεύγουσας συγκεντρώθηκαν από τρίτες πηγές (συγκεντρωτικές πελατών-προμηθευτών – προσκλήσεις για διάθεση φορολογικών στοιχείων από τις οντότητες που είχε συναλλαγές). Ήταν, συνεπώς, **φορολογικά υπαρκτή**, διότι είχε κάνει έναρξη εργασιών

σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση, προκειμένου να διενεργήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για να αποδείξει τους ισχυρισμούς της ότι οι συναλλαγές είναι υπαρκτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, ήτοι στοιχεία που συνθέτουν την συναλλακτική της θέση ότι δηλαδή άσκησε δραστηριότητα και πραγματοποίησε αληθείς συναλλαγές με τους πελάτες και τους προμηθευτές της.

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 συνήθειες 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, σύμφωνα με την αριθμ. 727/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, «εφόσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή 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 ληφθεί υπόψη και θα υπαχθεί 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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος

κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 09-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της με αριθμό/18-04-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Η με αριθμό/18-04-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.764.395,83	2.809.395,83	2.809.395,83	45.000,00
Αξία φορολογητέων εισροών	2.662.261,20			2.662.261,20
Φόρος εκροών	658.309,79	669.109,79	669.109,79	10.800,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	658.309,79	21.541,91	21.541,91	636.767,88
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		647.567,88	647.567,88	647.567,88
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ		323.783,95	323.783,95	323.783,95
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.385,63	971.351,83	971.351,83	971.351,83

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.