



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1314

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-mail: ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου ασκούντος ατομική επιχείρηση, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και α) την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και β) την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου έρευνας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Την με αριθ. πρωτ. έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας κύριος φόρος ποσού 17.943,59 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 8.971,80,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 26.915,39 ευρώ και μηδενίσθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου ποσού 6.496,41 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (εφαρμογής διατάξεων του ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: 1) το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας, 2) τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Υποδιεύθυνση Γ' - Τμήμα Γ2 προγραμματισμού και πληροφορικής, 3) το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Υποδιεύθυνση Γ' - Τμήμα Γ2 προγραμματισμού και πληροφορικής, 4) τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Υποδιεύθυνση Γ' - Τμήμα Γ2 προγραμματισμού και πληροφορικής και 5) το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Υποδιεύθυνση Γ' τμήμα Γ1 Δικαστικού.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφό της, κατόπιν ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα οντότητα υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α) κατά το φορολογικό έτος 2017 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της διακόσια πενήντα έξι (256) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία είχαν εκδοθεί για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 101.833,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24.439,98 ευρώ, εκδόσεως των επιχειρήσεων με την επωνυμία για τις οποίες η Φορολογική Αρχή απεφάνθη ότι τυγχάνουν συναλλακτικά ανύπαρκτες,

β) κατά το φορολογικό έτος 2018 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τετρακόσια σαράντα ένα (441) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία είχαν εκδοθεί για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 215.372,50 ευρώ πλέον

Φ.Π.Α. 51.689,39 ευρώ, εκδόσεως των επιχειρήσεων με την επωνυμία για τις οποίες η Φορολογική Αρχή απεφάνθη ότι τυγχάνουν συναλλακτικά ανύπαρκτες και γ) κατά το φορολογικό έτος 2019 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της διακόσια δέκα επτά (217) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία είχαν εκδοθεί για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 368.136,10 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 88.352,66 ευρώ, εκδόσεως των επιχειρήσεων με την για τις οποίες η Φορολογική Αρχή απεφάνθη ότι τυγχάνουν συναλλακτικά ανύπαρκτες.

Η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε τις αξίες των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων στις υποβληθείσες δηλώσεις της εκπίπτοντας τον αναλογούντα σε αυτά Φ.Π.Α. και απομειώνοντας τα καθαρά φορολογητέα κέρδη κατά τη συνολική αξία αυτών, ζημιώνοντας με το τρόπο αυτό τα συμφέροντα του Δημοσίου, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 66 Κ.Φ.Δ.

Ακολούθως παρατίθενται τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2017:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1				391,60	93,98
2				397,80	95,47
3				395,60	94,94
4				395,00	94,80
5				399,60	95,90
6				395,00	94,80
7				388,00	93,12
8				402,50	96,60
9				387,50	93,00
10				396,50	95,16
11				398,40	95,62
12				396,00	95,04
13				400,00	96,00
14				384,00	92,16
15				399,60	95,90
16				394,40	94,66
17				397,50	95,40
18				400,00	96,00
19				399,60	95,90
20				399,60	95,90
21				396,00	95,04
22				396,50	95,16
23				399,90	95,98
24				397,60	95,42
25				396,00	95,04
26				396,00	95,04
27				395,60	94,94
28				395,60	94,94
29				386,40	92,74
30				393,30	94,39
31				396,50	95,16
32				396,50	95,16

33	.....	.....	.....	399,60	95,90
34	.....	.....	.....	395,60	94,94
35	.....	.....	.....	392,00	94,08
36	.....	.....	.....	397,00	95,28
37	.....	.....	.....	396,90	95,26
38	.....	.....	.....	399,00	95,76
39	.....	.....	.....	394,40	94,66
40	.....	.....	.....	390,00	93,60
41	.....	.....	.....	399,90	95,98
42	.....	.....	.....	400,20	96,05
43	.....	.....	.....	400,20	96,05
44	.....	.....	.....	396,00	95,04
45	.....	.....	.....	400,00	96,00
46	.....	.....	.....	397,80	95,47
47	.....	.....	.....	396,00	95,04
48	.....	.....	.....	400,20	96,05
49	.....	.....	.....	390,00	93,60
50	.....	.....	.....	396,00	95,04
51	.....	.....	.....	400,40	96,10
52	.....	.....	.....	403,20	96,77
53	.....	.....	.....	390,60	93,74
54	.....	.....	.....	399,60	95,90
55	.....	.....	.....	396,80	95,23
56	.....	.....	.....	399,00	95,76
57	.....	.....	.....	385,00	92,40
58	.....	.....	.....	396,00	95,04
59	.....	.....	.....	399,50	95,88
60	.....	.....	.....	399,00	95,76
61	.....	.....	.....	403,20	96,77
62	.....	.....	.....	391,00	93,84
63	.....	.....	.....	402,50	96,60
64	.....	.....	.....	402,50	96,60
65	.....	.....	.....	399,00	95,76
66	.....	.....	.....	396,00	95,04
67	.....	.....	.....	399,00	95,76
68	.....	.....	.....	397,50	95,40
69	.....	.....	.....	401,60	96,38
70	.....	.....	.....	391,00	93,84
71	.....	.....	.....	403,00	96,72
72	.....	.....	.....	397,50	95,40
73	.....	.....	.....	396,00	95,04
74	.....	.....	.....	396,00	95,04
75	.....	.....	.....	402,50	96,60
76	.....	.....	.....	399,90	95,98
77	.....	.....	.....	399,50	95,88
78	.....	.....	.....	399,00	95,76
79	.....	.....	.....	395,20	94,85

80	.....	.....	.....	401,50	96,36
81	.....	.....	.....	399,00	95,76
82	.....	.....	.....	397,50	95,40
83	.....	.....	.....	400,00	96,00
84	.....	.....	.....	403,00	96,72
85	.....	.....	.....	399,60	95,90
86	.....	.....	.....	400,50	96,12
87	.....	.....	.....	396,00	95,04
88	.....	.....	.....	399,50	95,88
89	.....	.....	.....	397,50	95,40
90	.....	.....	.....	399,00	95,76
91	.....	.....	.....	392,00	94,08
92	.....	.....	.....	402,50	96,60
93	.....	.....	.....	399,50	95,88
94	.....	.....	.....	403,00	96,72
95	.....	.....	.....	397,50	95,40
96	.....	.....	.....	396,00	95,04
97	.....	.....	.....	402,50	96,60
98	.....	.....	.....	400,50	96,12
99	.....	.....	.....	401,20	96,29
100	.....	.....	.....	402,50	96,60
101	.....	.....	.....	399,00	95,76
102	.....	.....	.....	402,50	96,60
103	.....	.....	.....	399,00	95,76
104	.....	.....	.....	397,50	95,40
105	.....	.....	.....	399,50	95,88
106	.....	.....	.....	401,50	96,36
107	.....	.....	.....	396,00	95,04
108	.....	.....	.....	401,20	96,29
109	.....	.....	.....	399,60	95,90
110	.....	.....	.....	399,00	95,76
111	.....	.....	.....	396,00	95,04
112	.....	.....	.....	399,50	95,88
113	.....	.....	.....	393,60	94,46
114	.....	.....	.....	402,00	96,48
115	.....	.....	.....	400,00	96,00
116	.....	.....	.....	401,80	96,43
117	.....	.....	.....	403,20	96,77
118	.....	.....	.....	391,00	93,84
119	.....	.....	.....	399,90	95,98
120	.....	.....	.....	403,00	96,72
121	.....	.....	.....	401,80	96,43
122	.....	.....	.....	399,50	95,88
123	.....	.....	.....	400,40	96,10
124	.....	.....	.....	396,00	95,04
125	.....	.....	.....	400,20	96,05
126	.....	.....	.....	396,80	95,23

127	.....	.....	.....	402,80	96,67
128	.....	.....	.....	399,00	95,76
129	.....	.....	.....	401,80	96,43
130	.....	.....	.....	396,00	95,04
131	.....	.....	.....	401,40	96,34
132	.....	.....	.....	397,60	95,42
133	.....	.....	.....	399,90	95,98
134	.....	.....	.....	396,50	95,16
135	.....	.....	.....	400,20	96,05
136	.....	.....	.....	399,00	95,76
137	.....	.....	.....	399,00	95,76
138	.....	.....	.....	395,60	94,94
139	.....	.....	.....	399,00	95,76
140	.....	.....	.....	401,50	96,36
141	.....	.....	.....	401,50	96,36
142	.....	.....	.....	402,00	96,48
143	.....	.....	.....	403,20	96,77
144	.....	.....	.....	394,40	94,66
145	.....	.....	.....	399,00	95,76
146	.....	.....	.....	403,00	96,72
147	.....	.....	.....	399,00	95,76
148	.....	.....	.....	402,00	96,48
149	.....	.....	.....	401,80	96,43
150	.....	.....	.....	397,50	95,40
151	.....	.....	.....	402,50	96,60
152	.....	.....	.....	403,00	96,72
153	.....	.....	.....	400,40	96,10
154	.....	.....	.....	399,50	95,88
155	.....	.....	.....	402,80	96,67
156	.....	.....	.....	401,20	96,29
157	.....	.....	.....	399,90	95,98
158	.....	.....	.....	394,40	94,66
159	.....	.....	.....	399,00	95,76
160	.....	.....	.....	393,60	94,46
161	.....	.....	.....	396,50	95,16
162	.....	.....	.....	396,00	95,04
163	.....	.....	.....	397,60	95,42
164	.....	.....	.....	403,00	96,72
165	.....	.....	.....	401,50	96,36
166	.....	.....	.....	397,50	95,40
167	.....	.....	.....	399,10	95,78
168	.....	.....	.....	396,50	95,16
169	.....	.....	.....	400,00	96,00
170	.....	.....	.....	390,00	93,60
171	.....	.....	.....	400,40	96,10
172	.....	.....	.....	402,50	96,60
173	.....	.....	.....	400,50	96,12

174	.....	.....	.....	401,50	96,36
175	.....	.....	.....	403,20	96,77
176	.....	.....	.....	399,00	95,76
177	.....	.....	.....	402,50	96,60
178	.....	.....	.....	399,00	95,76
179	.....	.....	.....	402,50	96,60
180	.....	.....	.....	402,60	96,62
181	.....	.....	.....	399,90	95,98
182	.....	.....	.....	399,00	95,76
183	.....	.....	.....	396,00	95,04
184	.....	.....	.....	391,50	93,96
185	.....	.....	.....	401,40	96,34
186	.....	.....	.....	399,50	95,88
187	.....	.....	.....	400,40	96,10
188	.....	.....	.....	402,00	96,48
189	.....	.....	.....	401,80	96,43
190	.....	.....	.....	400,00	96,00
191	.....	.....	.....	399,60	95,90
192	.....	.....	.....	396,80	95,23
193	.....	.....	.....	397,60	95,42
194	.....	.....	.....	403,20	96,77
195	.....	.....	.....	400,20	96,05
196	.....	.....	.....	396,50	95,16
197	.....	.....	.....	396,50	95,16
198	.....	.....	.....	391,00	93,84
199	.....	.....	.....	400,50	96,12
200	.....	.....	.....	397,50	95,40
201	.....	.....	.....	396,00	95,04
202	.....	.....	.....	399,00	95,76
203	.....	.....	.....	401,40	96,34
204	.....	.....	.....	390,00	93,60
205	.....	.....	.....	400,40	96,10
206	.....	.....	.....	402,50	96,60
207	.....	.....	.....	396,00	95,04
208	.....	.....	.....	397,80	95,47
209	.....	.....	.....	400,40	96,10
210	.....	.....	.....	385,00	92,40
211	.....	.....	.....	402,50	96,60
212	.....	.....	.....	396,00	95,04
213	.....	.....	.....	396,90	95,26
214	.....	.....	.....	402,00	96,48
215	.....	.....	.....	396,50	95,16
216	.....	.....	.....	390,00	93,60
217	.....	.....	.....	399,00	95,76
218	.....	.....	.....	392,00	94,08
219	.....	.....	.....	396,00	95,04
220	.....	.....	.....	403,20	96,77

221	.....	.....	.....	399,00	95,76
222	.....	.....	.....	396,00	95,04
223	.....	.....	.....	399,00	95,76
224	.....	.....	.....	400,00	96,00
225	.....	.....	.....	399,50	95,88
226	.....	.....	.....	399,00	95,76
227	.....	.....	.....	396,00	95,04
228	.....	.....	.....	396,00	95,04
229	.....	.....	.....	399,60	95,90
230	.....	.....	.....	390,00	93,60
231	.....	.....	.....	396,00	95,04
232	.....	.....	.....	402,00	96,48
233	.....	.....	.....	399,50	95,88
234	.....	.....	.....	385,00	92,40
235	.....	.....	.....	401,80	96,43
236	.....	.....	.....	385,00	92,40
237	.....	.....	.....	399,00	95,76
238	.....	.....	.....	391,50	93,96
239	.....	.....	.....	395,20	94,85
240	.....	.....	.....	382,50	91,80
241	.....	.....	.....	402,80	96,67
242	.....	.....	.....	390,50	93,72
243	.....	.....	.....	399,00	95,76
244	.....	.....	.....	390,00	93,60
245	.....	.....	.....	401,70	96,41
246	.....	.....	.....	397,50	95,40
247	.....	.....	.....	403,00	96,72
248	.....	.....	.....	384,00	92,16
249	.....	.....	.....	403,00	96,72
250	.....	.....	.....	379,50	91,08
251	.....	.....	.....	400,20	96,05
252	.....	.....	.....	391,00	93,84
253	.....	.....	.....	402,50	96,60
254	.....	.....	.....	364,00	87,36
255	.....	.....	.....	400,40	96,10
256	.....	.....	.....	403,00	96,70
			ΣΥΝΟΛΟ	101.833,30	24.440,00

Ο υπό κρίση έλεγχος αποδέχθηκε πλήρως το πόρισμα της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και περαιτέρω διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, ότι η προσφεύγουσα οντότητα έκανε χρήση των ως άνω εικονικών στοιχείων, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία του και τα συμπεριέλαβε τόσο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όσο και στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με σκοπό την έκπτωση και μείωση του φόρου. Επιπλέον, όπως προέκυψε από το ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα TAXIS, είχε συμπεριλάβει το σύνολο των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών και προμηθευτών κατά το ελεγχόμενο έτος 2017. Η προσφεύγουσα οντότητα καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία, αυξάνοντας με τον τρόπο αυτό τα έξοδά της και

μειώνοντας ισόποσα τα καθαρά της κέρδη. Έπειτα από το πόρισμα του ελέγχου και τον χαρακτηρισμό των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών για το σύνολο των συναλλαγών, για τους λόγους που εκτενώς αναφέρονται στην από έκθεσης ελέγχου των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η αξία των ληφθέντων εικονικών παραστατικών, αφαιρείται από τις δηλωθείσες εισροές και αναμορφώνεται αντίστοιχα ο φόρος που αναλογεί σε αυτές, καθώς και το χρεωστικό/πιστωτικό υπόλοιπο. Ακολούθως παρατίθεται πίνακας εισροών, όπως αυτές αναμορφώνονται μετά την αφαίρεση των αγορών/εισροών που δεν αναγνωρίζονται, έπειτα από τον χαρακτηρισμό τους ως εικονικών για το σύνολο των συναλλαγών:

<u>Έτος</u>	<u>Δηλωθείσες Φορολογητέες Εισροές</u>	<u>αναγνωριζόμενες/εικονικές εισροές</u>	<u>Φόρος που αναλογεί στις μη αναγνωριζόμενες/εικονικές εισροές</u>	<u>Φορολογητέες Εισροές βάσει ελέγχου</u>
2017		101.833,30	24.440,00	229.457,05
2018		215.372,50	51.689,53	292.911,55
2019		368.136,10	88.352,65	219.807,93

Λόγω της υποβολής ανακριβών δηλώσεων επιβλήθηκε πρόστιμο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 58Α του ν.4174/2013, επί της διαφοράς του φόρου που προέκυψε βάσει των υποβληθείσων δηλώσεων και του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό, καθώς και τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ίδιου νόμου.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση, με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων & Προστίμων προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα οντότητα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – παραβίαση του άρθρου 17 ΚΔΔ – έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου πάσχει από πλημμελή αιτιολογία, καθώς σε κανένα σημείο της δεν αναγράφεται λεπτομερώς η εμπλοκή της δικής του επιχείρησης στις εν λόγω εικονικές επιχειρήσεις. Η Διοίκηση με τρόπο άκρως αφαιρετικό, αντιφατικό και αυθαίρετο έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές χωρίς να αιτιολογείται η κρίση των ελεγκτών. Η επιχείρηση συναλλάχθηκε νόμιμα με τις επίμαχες επιχειρήσεις, κατέβαλε τα ποσά που αναγράφονται στα τιμολόγια, παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα αγνοώντας πλήρως αν πράγματι τα αντίστοιχα τιμολόγια είναι εικονικά. Η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα δεν εκπίπτει τις δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και δεν αιτιολογείται ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημά της.
2. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Με το σύνολο των πράξεων που εκδόθηκαν εις βάρος της καταλογίζεται το άκρως υπέρογκο ποσό των 168.531,48 ευρώ για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται.

3. Το βάρος απόδειξης της φερόμενης ως παράβασης φέρει η Διοίκηση.

4. Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης – Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας. Η εταιρεία συναλλάχθηκε με τις υπό κρίση επιχειρήσεις νόμιμα και καλόπιστα, πραγματοποίησε το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών, παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα τα οποία έφτασαν στην έδρα της επιχείρησης κατόπιν μεταφοράς τους και όχι με δική της επιμέλεια. Στη συνέχεια έλαβε τα αντίστοιχα τιμολόγια και τα καταχώρησε νομίμως στα τηρούμενα βιβλία της. Ουδεμία υποψία, πόσο μάλλον δόλος της συνέτρεχε κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών, οι οποίες είναι πραγματικές και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να γνωρίζει οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα των προμηθευτριών επιχειρήσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **23 του Κ.Φ.Δ.** σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **13 παρ. 1** του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : **«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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 πραγματοποίησής 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, με την **ΣτΕ 1238/2018** κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστω αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., 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 άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του

μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)...».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται 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. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου έρευνας του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας) διενεργήθηκε έλεγχος στις οντότητες: προκειμένου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας κατόπιν λήψης του με α/α Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο λειτουργούσε κύκλωμα κατασκευής και διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τον διεξοδικό έλεγχο που διενεργήθηκε σε εμπλεκόμενες στο κύκλωμα οντότητες διαπιστώθηκε ότι πράγματι αυτές ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες και συνεπώς δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιούν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδαν προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα οντότητα, είχαν δε συσταθεί με αποκλειστικό σκοπό να διοχετεύσουν φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας στην αγορά εξαπατώντας το Δημόσιο. Ειδικότερα εξέδιδαν και διοχέτευαν εικονικά φορολογικά στοιχεία σε συγκεκριμένο αριθμό ενεργών επιχειρήσεων, οι οποίες εν συνεχεία εξέπιπταν τα ποσά των εικονικών τιμολογίων, ωφελούμενες με τον τρόπο αυτόν, τόσο ως προς τη φορολογία εισοδήματος αφού απομείωναν τα φορολογητέα κέρδη τους, όσο και ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. καθώς εξέπιπταν τον αναγραφόμενο στα ληφθέντα τιμολόγια Φ.Π.Α. και δεν τον απέδιδαν στο Δημόσιο. Όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από πλευράς τους θεωρήθηκαν ότι δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικές στο σύνολό τους συναλλαγές και συνεπώς τυγχάνουν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Σύμφωνα με τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Εσόδων (Μ.Υ.Φ.) και των αντίστοιχων Καταστάσεων Εξόδων Αντισυμβαλλομένων, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019, τα οποία εκδόθηκαν από ανύπαρκτες επιχειρήσεις συγκαταλέγεται και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα οντότητα έκανε χρήση των εν λόγω εικονικών στοιχείων, τα καταχώρησε στα βιβλία της και τα συμπεριέλαβε τόσο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όσο και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με σκοπό την έκπτωση και μείωση του φόρου.

Οι εκδότριες επιχειρήσεις και τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα οντότητα φορολογικά στοιχεία, τα οποία αφορούν αγορές γυναικείων και ανδρικών ενδυμάτων καθώς και αξεσουάρ, που σχετίζονται με την δραστηριότητά της, παρατίθενται συγκεντρωτικώς στον κάτωθι πίνακα:

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ ΛΗΦΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡ.	Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΕΤΗ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ

				ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
1	.....	.....	316	126.297,50	30.311,39	2017, 2018, 2019
2	.....	.....	525	418.819,20	100.516,60	2017, 2018, 2019
3	.....	.....	15	113.400,00	27.216,00	2019
4	.....	.....	57	22.825,20	5.478,05	2018
5	.....	.....	1	4.000,00	960,00	2019

Περαιτέρω, ο έλεγχος αφενός διαπίστωσε ότι τα ως άνω παραστατικά δεν έφεραν συνοδευτικό παραστατικό μεταφοράς, ήτοι φορτωτική, και αφετέρου ότι ούτε οι εκδότριες επιχειρήσεις, ούτε η λήπτρια επιχείρηση διέθεταν κατάλληλο μεταφορικό μέσο Φ.Ι.Χ. προκειμένου για την μεταφορά τους. Η πλειονότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα οντότητα στοιχείων αφορούν Δ.Α.-Τιμολόγια συνολικής αξίας λίγο μικρότερης των 500,00 ευρώ, τα οποία φέρεται να εξοφλούνται μετρητοίς, καθώς δεν υφίσταται η φορολογική υποχρέωση είσπραξης/εξόφλησής τους μέσω του τραπεζικού συστήματος. Τα παραστατικά αυτά έχουν εκδοθεί σχεδόν σε καθημερινή βάση δίχως να συνοδεύονται τα περισσότερα από τα προβλεπόμενα παραστατικά διακίνησης και χωρίς να μπορεί να διευκρινιστεί πως πραγματοποιήθηκε ο τρόπος της εξόφλησής τους καθώς αυτός δεν πραγματοποιήθηκε μέσω του τραπεζικού συστήματος. Επιπλέον, ένα μέρος των ληφθέντων στοιχείων, ήτοι σαράντα (40) παραστατικά, αφορούν Τιμολόγια και Δ.Α.-Τιμολόγια συνολικής αξίας μεγαλύτερης των 500,00 ευρώ, τα οποία έχουν όλα εξοφληθεί μέσω του τραπεζικού συστήματος. Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών τόσο της προσφεύγουσας οντότητας όσο και των αντισυμβαλλομένων της, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι: α) Σε είκοσι δύο (22) περιπτώσεις η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών από τραπεζικά καταστήματα της τα οποία βρίσκονταν εντός Αθηνών από πρόσωπο που δεν συνδέεται με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα, ήτοι από το φυσικό πρόσωπο Έπειτα από σχετική έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, σε συνδυασμό με πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του από τον Ε.Φ.Κ.Α., διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο απασχολούνταν από τον μήνα Δεκέμβριο 2018 έως τον μήνα Οκτώβριο 2019 με μισθωτή εργασία από την εταιρεία «..... Επίσης, διαπιστώθηκε ότι κατά την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με κατάθεση μετρητών δεν υφίστανται αντίστοιχες αναλήψεις μετρητών από τους λογαριασμούς του. Από διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου δεν βρέθηκαν να πραγματοποιούνται ανάλογες αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς προκειμένου να προβεί στη συνέχεια στις επίμαχες καταθέσεις μετρητών. β) Σε δέκα οκτώ (18) περιπτώσεις η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με μεταφορά χρημάτων από τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης οντότητας προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς των αντίστοιχων αντισυμβαλλομένων της, ήτοι της επιχείρησης Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών αμφοτέρων των ως άνω συναλλασσόμενων διαπιστώθηκε ότι πως έπειτα από κάθε διενεργούμενη συναλλαγή μεταφοράς χρηματικών ποσών συστηματικά ακολουθεί άμεσα (στις περισσότερες περιπτώσεις, αυθημερόν ή το πολύ την επόμενη ημέρα) αντίστοιχη ανάληψη των χρηματικών ποσών που είχαν κατατεθεί. Η συγκεκριμένη πρακτική δεν είναι η συνήθης στη λειτουργία των επιχειρήσεων καθώς με αυτόν τον τρόπο δεν παραμένει τραπεζικό υπόλοιπο διαθέσιμο προκειμένου να διενεργηθούν τυχόν άλλες συναλλαγές σχετικές με τη λειτουργία της επιχείρησης και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 23 ν. 4987/2022, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή

λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου – έρευνας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας), κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στις προμηθεύτριες-εκδότριες εταιρείες κατά το έτος 2017 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Α) αναφορικά με την εταιρεία με την επωνυμία

- Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων καθότι τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 τυγχάνουν αποκλειστικοί προμηθευτές της τρεις (3) ανύπαρκτες τύποις και ουσίας επιχειρήσεις ενώ το έτος 2019, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις -ΜΥΦ- αντισυμβαλλομένων, δεν έχει προβεί σε αγορές, ούτως ώστε να είναι σε θέση να διενεργήσει πωλήσεις. Επίσης δεν εμφανίζεται να διενεργεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από τις ανωτέρω τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις. Σημειώνουμε ότι η ίδια δεν είχε υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για το έτος 2019.
- Διατηρεί υποτυπώδη επαγγελματική εγκατάσταση και υποδομή που δε συνάδει με τον ιδιαίτερα μεγάλο κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.
- Δεν απασχολεί το απαιτούμενο προσωπικό προκειμένου να ανταποκριθεί στον κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί. Επιπλέον για το ελάχιστο προσωπικό που απασχολεί δεν προκύπτει καταβολή μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος.
- Διαθέτει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική και λογιστική οργάνωση.
- Δεν διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ,) επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων.
- Δεν πραγματοποιεί λειτουργικές δαπάνες.
- Προβαίνει σε έκδοση ικανού πλήθους φορολογικών παραστατικών με αξίες κάτω των 500,00€, ούτως ώστε να παρακάμπτει την υποχρέωση χρήσης του τραπεζικού συστήματος.
- Στις περιπτώσεις εξόφλησης εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού συστήματος παρατηρείται η εξόφληση με κατάθεση μετρητών μέσω εντεταλμένων προσώπων που σχετίζονται με την εδώ αναφερόμενη οντότητα ή ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων, γεγονός που αφενός προϋποθέτει προσυνεννόηση για ταυτόχρονη παρουσία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα και αφετέρου δίνει την επίπλαστη εντύπωση πραγματοποίησης κανονικής συναλλαγής. Επιπρόσθετα, στη διατραπεζική διακίνηση χρήματος παρατηρείται η συνεχής εμπλοκή/ανάμειξη των ίδιων προσώπων, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι διενεργείτο σε συνεργασία με τις λήπτριες επιχειρήσεις με σκοπό να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές.
- Από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ αναφερόμενη οντότητα και που κατάφερε ο έλεγχος να εντοπίσει και να κατασχέσει αντίστοιχα διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά είτε δεν συνοδεύονταν από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης, είτε το παραστατικό διακίνησης αφορούσε μέρος των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών.
- Προέβη, μετά την έναρξη του ελέγχου, σε τροποποιήσεις καταστατικών αναφορικά με τον νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή.

- Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Κατόπιν όλων των παραπάνω τα οποία αναφέρονται εκτενώς στην έκθεση ελέγχου που συνέταξε η υπηρεσία μας (i.d Αναφοράς:.....) και επισυνάπτεται σε ψηφιακή μορφή (C.D.) στην παρούσα έκθεση ελέγχου, η Φορολογική Αρχή έκρινε ότι είναι εικονικά και ότι εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.».

Β) αναφορικά με την εταιρεία με την επωνυμία

- Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων καθότι τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 τυγχάνουν αποκλειστικοί προμηθευτές της, τρεις (3) ανύπαρκτες τύποις και ουσίας επιχειρήσειςενώ το έτος 2019, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις -ΜΥΦ- αντισυμβαλλομένων, δεν έχει προβεί σε αγορές, ούτως ώστε να είναι σε θέση να διενεργήσει πωλήσεις. Επίσης δεν εμφανίζεται να διενεργεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από τις ανωτέρω τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις. Σημειώνεται ότι η ίδια δεν είχε υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για το έτος 2019.
- Διατηρεί υποτυπώδη επαγγελματική εγκατάσταση και υποδομή που δε συνάδει με τον ιδιαίτερα μεγάλο κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.
- Δεν απασχολεί το απαιτούμενο προσωπικό προκειμένου να ανταποκριθεί στον κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί. Επιπλέον για το ελάχιστο προσωπικό που απασχολεί δεν προκύπτει καταβολή μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος.
- Διαθέτει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική και λογιστική οργάνωση.
- Δεν διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ.) επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων.
- Δεν πραγματοποιεί λειτουργικές δαπάνες.
- Προβαίνει σε έκδοση ικανού πλήθους φορολογικών παραστατικών με αξίες κάτω των 500,00€, ούτως ώστε να παρακάμπτει την υποχρέωση χρήσης του τραπεζικού συστήματος.
- Στις περιπτώσεις εξόφλησης εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού συστήματος παρατηρείται η εξόφληση με κατάθεση μετρητών μέσω εντεταλμένων προσώπων που σχετίζονται με την εδώ αναφερόμενη οντότητα ή ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων, γεγονός που αφενός προϋποθέτει προσυνεννόηση για ταυτόχρονη παρουσία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα και αφετέρου δίνει την επίπλαστη εντύπωση πραγματοποίησης κανονικής συναλλαγής. επιπρόσθετα, στη διατραπεζική διακίνηση χρήματος παρατηρείται η συνεχής εμπλοκή/ανάμειξη των ίδιων προσώπων, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι διενεργείτο σε συνεργασία με τις λήπτριες επιχειρήσεις με σκοπό να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές.
- Από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ αναφερόμενη οντότητα και που κατάφερε ο έλεγχος να εντοπίσει και να κατασχέσει αντίστοιχα διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά είτε δεν συνοδεύονταν από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης, είτε το παραστατικό διακίνησης αφορούσε μέρος των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών.
- Προέβη, μετά την έναρξη του ελέγχου, σε τροποποιήσεις καταστατικών αναφορικά με τον νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή,.

- Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής Αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Κατόπιν όλων των παραπάνω τα οποία αναφέρονται εκτενώς στην έκθεση ελέγχου που συνέταξε η υπηρεσία μας (i.d Αναφοράς:.....) και επισυνάπτεται σε ψηφιακή μορφή (C.D.) στην παρούσα έκθεση ελέγχου, η Φορολογική Αρχή έκρινε ότι είναι εικονικά και ότι εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.».

Επειδή, συνεπεία της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ως λήπτης στοιχείων που εξέδωσαν οι ανωτέρω επιχειρήσεις για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, η προσφεύγουσα οντότητα κατά τα ελεγχόμενα έτη έκανε χρήση των εν λόγω εικονικών στοιχείων (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 19-35 της οικείας έκθεσης), τα καταχώρησε στα βιβλία της και τα συμπεριέλαβε τόσο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τόσο και στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με σκοπό την έκπτωση και μείωση του φόρου. Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις η προσφεύγουσα παρουσιάζει ζημιές οι οποίες αφορούσαν σε α) ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από την επιχειρηματική δραστηριότητα και β) ζημιές προηγούμενων ετών. Παρά τούτα κατά την εκκαθάριση της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης εκάστου έτους η οντότητα δεν φορολογήθηκε με τεκμαρτό εισόδημα (λόγω ζημιών) διότι εμφάνιζε ποσά στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κλπ» και ως εκ τούτου μείωνε το τεκμαρτό εισόδημα του κάθε έτους. Ειδικότερα ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στον πίνακα 6 του εντύπου Ε1 των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος τα κάτωθι ποσά:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΝΤΥΠΟΥ Ε1	ΠΟΣΟ
2017	«Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δανείων κλπ. «(781)	4.450,00
2018	Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δανείων κλπ. «(781)	4.400,00
2019	Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δανείων κλπ. «(781)	3.600,00

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου να προσκομίσει νόμιμα παραστατικά στοιχεία ώστε να αποδειχθεί η πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών που είχε συμπεριλάβει στον κωδικό 781 του εντύπου Ε1, ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτά τα εν λόγω ποσά και φορολόγησε την διαφορά μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Κατόπιν της ανωτέρω διαπίστωσης και σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/2016 & ΠΟΛ. 1076/2015, η ζημιά που προκύπτει ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος μηδενίζεται και ο ελεγχόμενος φορολογείται με βάση τις συνολικές του δαπάνες ενώ η ζημιά δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη. αυξάνοντας με τον τρόπο αυτό τα έξοδά της και μειώνοντας ισόποσα τα καθαρά της κέρδη.

Έπειτα από το πόρισμα του ελέγχου και τον χαρακτηρισμό των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών για το σύνολο των συναλλαγών, για τους λόγους που εκτενώς αναφέρονται στην από έκθεσης ελέγχου των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η αξία των ληφθέντων

εικονικών παραστατικών, αφαιρείται από τις δηλωθείσες εισροές και αναμορφώνεται αντίστοιχα ο φόρος που αναλογεί σε αυτές, καθώς και το χρεωστικό/πιστωτικό υπόλοιπο. Ακολούθως παρατίθεται πίνακας εισροών, όπως αυτές αναμορφώνονται μετά την αφαίρεση των αγорών/εισροών που δεν αναγνωρίζονται, έπειτα από τον χαρακτηρισμό τους ως εικονικών για το σύνολο των συναλλαγών:

Έτος	Δηλωθείσες Φορολογητέες Εισροές	αναγνωριζόμενες/εικονικές εισροές	Φόρος που αναλογεί στις μη αναγνωριζόμενες/εικονικές εισροές	Φορολογητέες Εισροές βάσει ελέγχου
2017		101.833,30	24.440,00	229.457,05
2018		215.372,50	51.689,53	292.911,55
2019		368.136,10	88.352,65	219.807,93

Λόγω της υποβολής ανακριβών δηλώσεων επιβλήθηκε πρόστιμο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 58Α του ν.4174/2013, επί της διαφοράς του φόρου που προέκυψε βάσει των υποβληθείσων δηλώσεων και του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό, καθώς και τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ίδιου νόμου.

Αναλυτικά η φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από τον έλεγχο αποτυπώνεται στις συνημμένες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων και προσδιορισμού των φόρων. Συνοπτικά καταγράφεται στον παρακάτω πίνακα:

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ	ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58 ^Α ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΟΦΕΙΛΗ
2017	17.943,59 €	8.971,80 €	26.915,39 €
2018	55.999,87 €	27.999,94 €	83.999,81 €
2019	88.410,85 €	44.205,43 €	132.616,28 €
ΣΥΝΟΛΑ	162.354,31 €	81.177,17 €	243.531,48 €

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα οντότητα ισχυρίζεται ότι συναλλάχθηκε με τις υπό κρίση επιχειρήσεις νόμιμα και καλόπιστα, πραγματοποίησε το σύνολο των επίμαχων συναλλαγές, όπου κατόπιν δειγματισμού παρήγγειλε τα προϊόντα τα οποία μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με συνεργαζόμενη μεταφορική εταιρεία, παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα, έλαβε τα αντίστοιχα παραστατικά και προέβη στην νόμιμη εξόφλησή τους, αγνοώντας πλήρως αν πράγματι τα αντίστοιχα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά στην περίπτωση που ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ο λήπτης του στοιχείου βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της. Η προσφεύγουσα οντότητα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα ζητά την αναγνώριση των υπό κρίση συναλλαγών, επικαλούμενη την καλή της πίστη, ωστόσο, αφενός από την πλευρά της δεν έγινε καμία αναφορά με ποιον τελικά συναλλάχθηκε, αφετέρου και σε κάθε περίπτωση όπως έχει κριθεί νομολογιακά όταν αποδεικνύεται ανυπαρξία της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010).

Επειδή, η προσφεύγουσα οντότητα τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου όσο και κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των κριθέντων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και συνεπώς ούτε και την καλή πίστη της άλλως την έλλειψη υπαιτιότητάς της.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα οντότητα, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική έκθεση ελέγχου, τα ειδικότερα στοιχεία.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2010 ΟΛ., .. 990/2004 ΟΛ.)

Περαιτέρω, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ΚΦΔ συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, σκοπεί στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογουμένων, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως

άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του κατοίκου ασκούντος ατομική επιχείρηση, και την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

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

Φορολογικό έτος 2017

• Φ.Π.Α.

Ως η υπ' αριθ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.496,41		6.496,41
Χρεωστικό υπόλοιπο		17.943,59	17.943,59
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		8.971,80	8.971,80
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		26.915,39	26.915,39
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.496,41		6.496,41

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

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

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.