



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.02.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 359

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την επεξεργασία και συντήρηση φρούτων και λαχανικών πρόστιμο ποσού 514,80 €, διότι δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 7.920,00 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 1.029,60 € για την αγορά 800 κιλών κάσιους (ωμού Ελλάδος).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση φόρος ποσού 78.035,57 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.

ποσού 39.017,79 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 117.053,36 € κατόπιν προσθήκης στα καθαρά της κέρδη ως λογιστικών διαφορών α) ποσού 8.252,71 € που αφορούν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίστηκαν από την προσφεύγουσα χωρίς να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξή τους, β) της καθαρής αξίας ύψους 244.855,50 € είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της οντότητας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., γ) μη εκπιπτόμενων προσωπικών καταναλωτικών δαπανών ύψους 3.119,95 €, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιβ' του ν. 4172/2013 και μη εκπιπτόμενων φορτωτικών ύψους 900,00 €, διότι δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές και δ) αποσβέσεων ύψους 11.960,00 € (ενώ διενήργησε αποσβέσεις ύψους 43.566,89 €, στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) δήλωσε αποσβέσεις παγίων ύψους 55.526,89 €), ήτοι συνολικών λογιστικών διαφορών ύψους 269.088,16 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση φόρος ποσού 132.689,58 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 66.344,79 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 199.034,37 € κατόπιν προσθήκης στα καθαρά της κέρδη ως λογιστικών διαφορών α) ποσού 50.000,00 € που αφορούν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που σχηματίστηκαν από την προσφεύγουσα χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις, β) της καθαρής αξίας ύψους 400.867,70 € έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της οντότητας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., γ) μη εκπιπτόμενων προσωπικών καταναλωτικών δαπανών ύψους 4.292,04 €, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιβ' του ν. 4172/2013 και μη εκπιπτόμενων φορτωτικών ύψους 1.745,00 €, διότι δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές και δ) τόκων ύψους 645,52 € (ενώ καταχώρησε στα βιβλία του τόκους και συναφή έξοδα ποσού 6.772,74 €, στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) δήλωσε τόκους και συναφή έξοδα ύψους 7.418,26 €), ήτοι συνολικών λογιστικών διαφορών ύψους 457.550,26 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση φόρος ποσού 43.563,37 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 21.781,69 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 65.345,06 €, κατόπιν α) διαπίστωσης διαφοράς στις φορολογητέες εκροές ύψους 30.000,03 € (τα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων ανέρχονται σε 4.755.974,82 €, ενώ οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές σε 4.725.974,79 €) και διαφοράς στις πωλήσεις ύψους 6.750,20 € (καταχωρήθηκαν ως απαλλασσόμενες ενώ η παράδοση – παραλαβή των προϊόντων γινόταν εντός της χώρας) και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ι) ποσού 591,22 € των προαναφερόμενων

προσωπικών καταναλωτικών δαπανών (καθαράς αξίας 3.119,95 €) ii) ποσού 216,00 € των μη εκπιπτόμενων φορτωτικών (καθαράς αξίας 900,00 €), iii) ποσού 4.584,40 € που αφορά στην αγορά του Ε.Ι.Χ. (καθαράς αξίας 18.951,65 €) και iv) ποσού 31.831,22 € των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (καθαράς αξίας 244.855,50 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 18.471,84 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση φόρος ποσού 39.447,02 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 19.723,51 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 59.170,53 €, κατόπιν α) διαπίστωσης διαφοράς στις πωλήσεις ύψους 9.108,65 € (καταχωρήθηκαν ως απαλλασσόμενες ενώ η παράδοση – παραλαβή των προϊόντων γινόταν εντός της χώρας) και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. i) ποσού 813,71 € των προαναφερόμενων προσωπικών καταναλωτικών δαπανών (καθαράς αξίας 4.292,04 €) και ii) ποσού 418,80 € των μη εκπιπτόμενων φορτωτικών (καθαράς αξίας 1.745,00 €), iii) ποσού 3.389,42 € (δηλωθέντος στον κωδικό 382 – αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (πάγια)), δίχως να υπάρχει καταχωρημένη στα βιβλία τέτοια αγορά (καθαράς αξίας 14.172,82 €) και iv) ποσού 52.112,81 € των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (καθαράς αξίας 400.867,70 €).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ: α) Η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 για τις χρήσεις 2016 – 2018 και β) οι από Πληροφοριακές Εκθέσεις των φορολογιών Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Φ.Π.Α. περιλαμβάνοντας τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε (από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) για τα έτη 2016, 2017 και 2018 κατόπιν των υπ' αριθμ., και εντολών ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε, αποδέχτηκε και καταχώρησε στα βιβλία της: 1) Κατά το φορολογικό έτος 2017, είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία καθαράς αξίας 244.855,50€ πλέον Φ.Π.Α. 31.831,22 € από την οντότητα «.....», Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, 2) Κατά το φορολογικό έτος 2018, έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία καθαράς αξίας 400.867,70 € πλέον Φ.Π.Α. 52.112,81 € από την οντότητα «.....», Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Οι αγορές ήταν αναγκαίες για την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της εταιρείας. Εάν δεν είχε προμηθευθεί τις ποσότητες, που εμφανίζονται στα εν λόγω τιμολόγια, η εταιρεία δεν θα είχε τη φυσική δυνατότητα πραγματοποίησης των πωλήσεών της, οι οποίες ουδόλως αμφισβητούνται. Η εξόφληση των συναλλαγών εχώρησε μέσω τραπεζής ή με τραπεζικά μέσα πληρωμής, ενώ δεν αποδεικνύεται με οποιονδήποτε τρόπο η επιστροφή των καταβληθέντων ποσών στην εταιρεία. Για τη διακίνηση των ειδών υφίστανται καθ' όλα νόμιμα φορτωτικά έγγραφα, που παρέχουν πλήρη απόδειξη ως προς την πραγματοποίησή τους. Σε κάθε περίπτωση, οι επίμαχες συναλλαγές θα μπορούσαν να κριθούν μόνο ως εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενώ σε μια τέτοια περίπτωση, λόγω της αποδεδειγμένης καλής πίστης, δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου ή προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «... *Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».*

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 64 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και στις εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ/Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια οντότητα των φορολογικών στοιχείων «.....», Α.Φ.Μ., τα εξής:

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα ή αναγραφείσα επί των εκδοθέντων στοιχείων διεύθυνση, ήτοι στην, στη Λάρισα αλλά ούτε και στη τελευταία δηλωθείσα στο ΓΕΜΗ διεύθυνση, ήτοι στο
- Δεν απασχόλησε υπαλληλικό και εργατικό προσωπικό.
- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε και επέδειξε φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε αμοιβές σε τρίτους για την πραγματοποίηση της μεταφοράς των εμπορευμάτων που προμήθευε.

- Δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους (ιδιόκτητους ή μισθωμένους) όπου θα μπορούσε να αποθηκεύσει το μεγάλο όγκο των εμπορευμάτων που φέρεται να αγοράζει και εν συνεχεία να τα πουλάει στην προσφεύγουσα (φέρεται να προμηθεύει την προσφεύγουσα φιστίκια και αμύγδαλα κατά τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Απρίλιο, Μάιο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο καθώς όπως είναι γνωστό η περίοδος συγκομιδής είναι από τα μέσα Αυγούστου έως αρχές Σεπτεμβρίου).

- Για το φορολογικό έτος 2017, φέρεται να πραγματοποιήσει αγορές καθαρής αξίας δυο εκατομμυρίων εκατόν σαράντα επτά χιλιάδων οκτακοσίων ενενήντα επτά ευρώ και ογδόντα εννιά λεπτών (2.147.897,89 €) λαμβάνοντας συνολικά 67 φορολογικά στοιχεία αγορών, εκ των οποίων τα 64 καθαρής αξίας 2.142.845,69 € εκδόθηκαν από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., που κατά το φορολογικό έτος 2017 προέβη σε αγορές καθαρής αξίας 804,21 € από το σούπερ μάρκετ «.....» για είδη διατροφής. Για το φορολογικό έτος 2018, φέρεται να πραγματοποιήσει αγορές καθαρής αξίας τριών εκατομμυρίων εξακοσίων τριών χιλιάδων τετρακοσίων σαράντα οχτώ ευρώ και πενήντα πέντε λεπτών (3.603.448,55 €) και όλα τα 39 φορολογικά στοιχεία αγορών τα έλαβε από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών της «.....» για τα έτη 2014 - 2018 είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να είχε πουλήσει στην «.....», ενώ από την έναρξη της λειτουργίας της δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.

- Δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί ο μοναδικός νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας οντότητας «.....», ενώ τα (υποκρυπτόμενα) πρόσωπα τα οποία εν τοις πράγμασι ασκούσαν την διαχείρισή της υποκρύπτονταν της διαχείρισης και της κύριας προμηθεύτριας επιχείρησης, ήτοι της «.....» με ΑΦΜ που είχε έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Από το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού της, διαπιστώθηκε ότι ήταν σχεδόν πάγια τακτική η κατάθεση ενός ποσού από τους πελάτες της και στη συνέχεια η ανάληψή του εντός της ίδιας ή το πολύ της επόμενης ημέρας, με συνέπεια το υπόλοιπο του λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να είναι μικρό έως μηδενικό, γεγονός που δεν συνάδει με την σύνηθη συναλλακτική πρακτική. Περαιτέρω, η εκδότρια οντότητα δεν φαίνεται να έχει εξοφλήσει (δεν έχει γίνει καμία κατάθεση) τον κύριο προμηθευτή της κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, ήτοι την «.....» (όπως προκύπτει και από τα βιβλία της).

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω επιχείρηση:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ
1	TIM	4.900,00	637,00	5.537,00	700kg ΦΥΣΤΙΚΙΑ ΚΕΛΥΦΩΤΑ
2	TIM	4.892,00	635,96	5.527,96	500kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ & 340kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΥΡΑΝΙΑ

3	TIM	6.900,00	897,00	7.797,00	1000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ
4	TIM	4.446,00	577,98	5.023,98	780kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ TEXAS
5	TIM	6.110,00	794,30	6.904,30	940kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΥΡΑΝΙΑ
6	TIM	3.894,00	506,22	4.400,22	660kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΥΡΑΝΙΑ
7	TIM	14.400,00	1.872,00	16.272,00	2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
8	TIM	15.000,00	1.950,00	16.950,00	2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
9	TIM	15.000,00	1.950,00	16.950,00	2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
10	TIM	15.000,00	1.950,00	16.950,00	2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
11	TIM	15.000,00	1.950,00	16.950,00	2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
12	TIM	15.000,00	1.950,00	16.950,00	2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
13	TIM	15.000,00	1.950,00	16.950,00	2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
14	TIM	16.500,00	2.145,00	18.645,00	1.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ & 1.500kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ
15	TIM	13.500,00	1.755,00	15.255,00	1.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ & 1.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ
16	TIM	13.500,00	1.755,00	15.255,00	1.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ, 1.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ
17	TIM	7.490,00	973,70	8.463,70	1.000kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ TEXAS & ΚΑΡΥΔΙ Α'
18	TIM	9.775,00	1.270,75	11.045,75	600kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ & 6500kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΥΡΑΝΙΑ
19	TIM	15.877,50	2.064,08	17.941,58	2.175kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ
20	TIM	7.884,00	1.024,92	8.908,92	1.080kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ
21	TIM	10.220,00	1.328,60	11.548,60	1.400kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ
22	TIM	9.125,00	1.186,25	10.311,25	1.250kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ
23	TIM	6.132,00	797,16	6.929,16	840kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ
24	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ TIM	-690,00	-89,70	-779,70	ΕΚΠΤΩΣΗ ΛΟΓΩ ΤΖΙΡΟΥ
	ΣΥΝΟΛΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	244.855,50	31.831,22	276.686,72	

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ
1	TIM	25.650,00	3.334,50	28.984,50	3.375kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
2	TIM	43.200,00	5.616,00	48.816,00	4.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ & 2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ
3	TIM	51.000,00	6.630,00	57.630,00	5.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ & 2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ

4	TIM	58.800,00	7.644,00	66.444,00	6.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ & 2.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ
5	TIM	40.000,00	5.200,00	45.200,00	5.000kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ
6	TIM	15.750,00	2.047,50	17.797,50	2.500kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΧΑΣ ΩΜΟ
7	TIM	19.270,00	2.505,10	21.775,10	2.350kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ & 950kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΕΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
8	TIM	54.940,00	7.142,20	62.082,20	3.225kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ, 1.250kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΕΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, 2.325kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΥΡΑΝΙΑ Α' & 2.350kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΥΡΑΝΙΑ Β'
9	TIM	38.515,20	5.006,98	43.522,18	4.000kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ, 1.140kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΑΝΟΙΚΤΟ & 608kg ΦΥΣΤΙΚΙ ΚΕΛΥΦΩΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ
10	TIM	29.742,50	3.866,53	33.609,03	3.025kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ, 700kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΕΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, 1.275kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΦΥΡΑΝΙΑ Β'
11	TIM	24.000,00	3.120,00	27.120,00	4.000kg ΑΜΥΓΔΑΛΑ ΤΕΞΑΣ
	ΣΥΝΟΛΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	400.867,70	52.112,81	452.980,51	

Επειδή, ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε η εκδότρια οντότητα «.....» αδυνατούσε να προμηθεύσει τα ως άνω εμπορεύματα, καθώς ουδέποτε πραγματοποίησε αγορά αυτών.

Όσον αφορά ενδεικτικά τις προσκομισθείσες φορτωτικές σε αυτές δεν αναγράφεται στη θέση «σχετικά παραστατικά» ο αριθμός του σχετικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, από το οποίο να προσδιορίζεται συγκεκριμένα η εγκατάσταση από την οποία έφυγαν και η εγκατάσταση στην οποία παραδόθηκαν τα αγαθά. Στα δε εκδοθέντα τιμολόγια δεν αναγράφεται στη θέση «σχετικά παραστατικά» ο αριθμός του σχετικού στοιχείου διακίνησης (αριθ. παραστατικού φορτωτικής ή δελτίου αποστολής). Περαιτέρω, σε καμία από τις φορτωτικές δεν επισυνάπτεται αντίγραφο ζυγολογίου. Επιπλέον, οι φορτωτικές φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση παρόλο που έχουν εκδοθεί σε διαφορετικές ημερομηνίες. Πιο συγκεκριμένα, οι διαδοχικές φορτωτικές με αρ., φέρουν ημερομηνίες έκδοσης από ...-09-2017 έως ...-09-2017, δηλαδή φαίνεται να εκδίδονται σε διάστημα δεκατριών (13) περίπου ημερών πράγμα ασύμβατο με την κοινή πείρα και συναλλακτική πρακτική. Τέλος, στις ως άνω φορτωτικές παρατηρείται αοριστία στην περιγραφή των ειδών, όπως π.χ. 2.000 κιλά ξηροί καρποί, χωρίς να αναφέρεται το είδος του προϊόντος λόγου χάρη «φιστίκια» ή «αμύγδαλα». Όσον αφορά το αναγραφόμενο επί των φορτωτικών μεταφορικό μέσο, δεν ήταν ικανό να μεταφέρει τις αναγραφόμενες στις ανωτέρω φορτωτικές ποσότητες, διότι σύμφωνα με έγγραφο της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών Περιφερειακής Ενότητας ΦΘΙΩΤΙΔΑΣ (αρ. πρωτ.....), το ωφέλιμο φορτίο (δηλ. το μέγιστο βάρος του φορτίου που μπορεί να μεταφέρει ένα

όχημα) του υπ' αριθ. Φ.Δ.Χ., ιδιοκτησίας του, ανερχόταν σε 1.010 κιλά και είναι αδύνατο ένα όχημα που προβλέπεται να μεταφέρει φορτίο έως 1.010 κιλά, να μεταφέρει φορτίο με την διπλάσια μάζα (κιλά), ήτοι 2.000 κιλά. Επιπλέον, δεν πληρώθηκαν τα τέλη κυκλοφορίας του ΦΔΧ από το έτος 2012 έως και το 2017. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, φέρεται αρκετές φορές να είχαν μεταφερθεί φιστίκια από την οντότητα «.....» προς την προσφεύγουσα, στα Τρίκαλα, χωρίς να επισυνάπτονται τα αντίστοιχα αποκόμματα διοδίων, π.χ. στις

Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των φορολογικών στοιχείων προκύπτουν τα κάτωθι:

Κατάθεση στον λογαριασμό της «.....»			Ανάληψη από λογαριασμό της «.....»		
Ημερομηνία	Ώρα	Ποσό σε μετρητά	Ώρα	Ποσό σε μετρητά	Ονοματεπώνυμο αναλαβόντος
....04.2017	13:38	5.023,98€	14:02	5.000,00€	.....
....09.2017	10:21	16.272,00€	12:05	15.000,00€	.....
....09.2017	09:04	16.950,00€	10:51	20.000,00€	.....
....09.2017	10:32	16.950,00€	10:38	20.000,00€	.....
....09.2017	13:59	18.645,00€	14:06	20.000,00€	.....
....10.2017	08:17	12.000,00€			
....10.2017	12:41	3.155,00€	13:30	20.000,00€	.....
....12.2017	13:45	17.941,58€	14:09	17.000,00€	.....
....12.2017	10:20	8.908,92€	10:31	9.000,00€	.....
....09.2018	12:36	28.984,50€	13:32	25.000,00€	.....
....09.2018	14:19	48.816,00€	15:10	20.000,00€	.....
....09.2018			08:56	25.000,00€	.....
....09.2018	14:25	57.630,00€	14:39	30.000,00€	.....
....09.2018			08:42	20.000,00€	.....
....09.2018	14:02	66.444,00€	14:09	39.000,00€	.....
....09.2018	10:12	45.200,00€	11:37	35.000,00€	.....

Επιπλέον, από το άνοιγμα των λογαριασμών της εκδότριας, προέκυψε ότι για όλα τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, όλες οι αναλήψεις μετρητών από το λογαριασμό της (ύψους 2.243.893,22 €) πραγματοποιήθηκαν από την κα. και όπως εκτιμήθηκε οι εξοφλήσεις αυτές είχαν αποκλειστικό σκοπό να προσδώσουν νομιμοφανή χαρακτήρα στις συναλλαγές.

Τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι αγορές αυτές ήταν αναγκαίες για την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της εταιρείας, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, προκύπτουν ενδεικτικώς τα κάτωθι όσον αφορά το προϊόν αμύγδαλο ωμό Ελλάδος TEXAS (το οποίο είναι ένα από τα προϊόντα που αγόρασε η προσφεύγουσα από την «.....»):

ΑΜΥΓΔΑΛΟ ΩΜΟ ΕΛΛΑΔΟΣ ΤΕΞΑΣ	ΚΙΛΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2017	ΚΙΛΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2018
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	1.838,75	16.436,45
ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΑΣ	49.074,00	134.253,00
ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	6.359,70	6.312,56
ΠΑΡΑΓΩΓΗ-ΑΝΑΛΩΣΗ	29.116,60	101.414,50
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	15.436,45	42.962,39
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	16.436,45	54.067,43

Συνεπώς, βάσει της καρτέλας του προϊόντος το έτος 2017 το απόθεμα ήταν 15.436,45 κιλά, ενώ βάσει της απογραφής λήξης το απόθεμα ήταν 16.436,45 κιλά. Όποιο και από τα δύο να θεωρηθεί ότι είναι ορθό (αν και θα έπρεπε να συμπίπτουν) και δεδομένου ότι οι συνολικές αγορές του έτους, περιλαμβανομένου και των αγορών από την «.....», ανήλθαν σε 49.074,00 κιλά και οι πωλήσεις αυτούσιου είδους, πλέον των ποσοτήτων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος σε 35.476,30 κιλά, προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι οι αγορές του εν λόγω προϊόντος για το έτος 2017 από την «.....» των 9.625,00 κιλών δεν ήταν αναγκαίες για την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας. Περαιτέρω, βάσει της καρτέλας του προϊόντος το έτος 2018 το απόθεμα ήταν 42.962,39 κιλά, ενώ βάσει της απογραφής λήξης το απόθεμα ήταν 54.067,43 κιλά. Όποιο και από τα δύο να θεωρηθεί ότι είναι ορθό (αν και θα έπρεπε να συμπίπτουν) και δεδομένου ότι οι συνολικές αγορές του έτους, περιλαμβανομένου και των αγορών από την «.....», ανήλθαν σε 134.253,00 κιλά και οι πωλήσεις αυτούσιου είδους, πλέον των ποσοτήτων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος σε 107.727,06 κιλά, προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι οι αγορές του εν λόγω προϊόντος για το έτος 2018 από την «.....» των 19.105,00 κιλών δεν ήταν αναγκαίες για την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας. Όσον αφορά τα λοιπά είδη (που συμπεριλαμβάνονται στα εικονικά τιμολόγια) η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με το σύνολο των πωλήσεων και αγορών της (ανά είδος) προκειμένου να πραγματοποιηθεί αντίστοιχη σχετική ελεγκτική επαλήθευση, προς απόδειξη των ισχυρισμών της.

Επειδή, με το άρθρο 65 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα

με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών και όχι εικονικών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με τις λοιπές διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.	514,80€
---	---------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	78.035,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	39.017,79€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	117.053,36€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	132.689,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	66.344,79€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	199.034,37€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	43.563,37€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	21.781,69€
Σύνολο φόρου για καταβολή	65.345,06€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

Διαφορά φόρου	39.447,02€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	19.723,51€
Σύνολο φόρου για καταβολή	59.170,53€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	18.471,84€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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