



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1121

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

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 1069/04-03-2014 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.** Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **20-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, της ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου Αθήνας, επί της οδού Πριάμου αρ. 105, κατά των:

**Α)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

**Β)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/09/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

**Γ)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Δ) με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2019-30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,  
Ε) με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2019-30/09/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,  
ΣΤ) με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,  
Ζ) με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 27/12/2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισροών ποσού 33.514,29€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 16.757,15€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **50.271,44€**.

Με την υπ' αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/09/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισροών ποσού 38.207,22€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 19.103,61€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **57.310,82€**.

Με την υπ' αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισροών ποσού 23.958,26€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 11.979,14€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **35.937,41€**.

Με την υπ' αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2019-30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισροών ποσού 18.702,96€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 9.351,48€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **28.054,44€**.

Με την υπ' αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2019-30/09/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισροών ποσού 24.060,46€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 12.030,23€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **36.090,69€**.

Με την υπ' αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισροών ποσού 18.756,29€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 9.378,15€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **28.134,44€**.

Με την υπ' αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **250,00€** διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. πρωτ. ....../19-02-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από την παρ. 2 αρ. 53 του ίδιου νόμου.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2024 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. ....../07-09-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα φορολογικά έτη 2018-2019.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε για την προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ-ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΜΙΜΗΣΕΩΝ ΚΟΣΜΗΜΑΤΩΝ» η υπ' αριθ. ....../07-09-2023 εντολή μερικού ελέγχου για την Φορολογία Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικών ετών 2018-2019.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία των:

Α) Από 4/9/2023 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου ID ....../23 (αρ. εντολής ....../13.6.23) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας που διαβιβάσθηκε προς το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, το οποίο με την σειρά του την διαβίβασε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω αρμοδιότητας με το με αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ.1 ..... ΕΞ2023 (αρ. πρωτ εισερχομένου ΕΜΠ ....../2023).

Β) Από 29/6/2023 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου ID ....../22 (αρ. εντολής ....../11.2.22) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας που διαβιβάσθηκε προς το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, το οποίο με την σειρά του την διαβίβασε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω αρμοδιότητας με το με αρ. πρωτ ΕΛΚΕ.1 ΑΤ ..... ΕΞ2023 (αρ. πρωτ. εισερχομένου ΕΜΠ ....../30.8.2023).

Σύμφωνα με τις παραπάνω πληροφορίες της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.- Δ' Υποδ/νση Λαμίας, η προσφεύγουσα κρίθηκε ως λήπτρια εικονικών στοιχείων από τις:

- ..... με Α.Φ.Μ. ....

- ..... με Α.Φ.Μ .....,

οι οποίες ενεργούσαν πλήθος ανύπαρκτων συναλλαγών εκδίδοντας προς διάφορους λήπτες εικονικά φορολογικά στοιχεία καθότι καμία από αυτές δεν είχε την δυνατότητα διάθεσης εμπορευσίμων στοιχείων και λειτουργικής υπόστασης για τους λόγους που αναγράφονται αναλυτικά στα ως άνω σχετικά Πληροφοριακά Δελτία αλλά και στις συνημμένες σε αυτά Εκθέσεις Ελέγχου των οντοτήτων αυτών.

Από τον έλεγχο, με το υπ' αριθ. ....../19-02-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών ζητήθηκε, μεταξύ άλλων, από την προσφεύγουσα όπως προσκομίσει:

- Όλα τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που αφορούν τις ηλεκτρονικά υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών.

- Τα τηρούμενα βιβλία και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά και λοιπά στοιχεία των εσόδων και δαπανών σχετικά με την άσκηση της ατομικής της επιχείρησης.

Επιπλέον, ως προς τα φορολογικά αρχεία (Βιβλία-Στοιχεία) της ατομικής της επιχείρησης ζητήθηκαν όλα τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια κλπ) που έλαβε από τους παρακάτω προμηθευτές της, τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής, Φορτωτικές κλπ), τα αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησης των προμηθευτών αυτών (π.χ. τραπεζικά εμβάσματα, επιταγές κλπ) ή αν έγιναν με μετρητά καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετικό με τις αναφερόμενες με τους κάτωθι προμηθευτές συναλλαγές:

ΕΤΟΣ 2018	
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
.....	52.714,00
.....	92.437,00
.....	56.897,00
.....	44.204,00
.....	54.051,00
.....	93.344,00

ΕΤΟΣ 2019	
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
.....	46.340,00
.....	96.530,00
.....	30.600,00
.....	25.200,00
.....	72.930,00

- Όλα τα πρωτότυπα φορολογικά αρχεία (στοιχεία βιβλία κλπ παραστατικά και τιμολόγια) της ατομικής της επιχείρησης μεταξύ των οποίων και τα παραστατικά λοιπών δαπανών (εκτός των αγορών εμπορευσίμων), μισθοδοσίας κλπ καθώς και τον τρόπο εξόφλησής τους για τα άνω των 500€.

Από τα ως άνω ζητηθέντα, η προσφεύγουσα με τα υπ' αρ. πρωτ. ....../2024 και ....../2024 απαντητικά υπομνήματα που υποβλήθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στις 12/03/2024 προσκόμισε μόνο το μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα ΑΠΔ για καταβολή μισθοδοσίας, χωρίς τα αποδεικτικά εξόφλησής τους.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη α) τα μη προσκομισθέντα παραστατικά αγορών που περιγράφηκαν ανωτέρω, β) τα μη προσκομισθέντα στοιχεία λοιπών λειτουργικών δαπανών,

μισθοδοσίας και αποσβέσεων γ) τα κρινόμενα από την Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ως εικονικά, δ) το γεγονός ότι με τα Ε3 υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα καταστάσεις φορολογικής αναμόρφωσης συνολικού ύψους 400.756,75€ το 2018 και 426.555,11€ το 2019, καταλόγισε ανά χρήση τις κάτωθι διαφορές:

#### ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018

	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Αγορές εμπορευσίμων	198.590,33	47.661,67	246.252,00
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Λειτουργικές δαπάνες Δαπάνες-Γενικά έξοδα με ΦΠΑ: 51.395,98 Δαπάνες-Γενικά Έξοδα χωρίς ΦΠΑ: 343.109,11 Αποσβέσεις παγίων: 3.925,00	398.430,09	12.355,03	406.860,12
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (περ. β' άρθρου 23)	(237.188,15)		(237.188,15)
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης (περ. ιδ' άρθρου 23)	(163.568,60)		(163.568,60)
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (βάση Δελτίου Πληροφοριών Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)	148.596,08	35.663,08	184.259,16
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>344.859,75</b>	<b>95.679,78</b>	<b>440.539,53</b>

Ως προς τον Φ.Π.Α. ο μη εκπιπόμενος φόρος προκύπτει από τα μη προσκομισθέντα στοιχεία που καταχωρήθηκαν στις σχετικές στήλες του βιβλίου εξόδων: Α) αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού με ΦΠΑ 24% 47.661,67€, Β) δαπάνες — γενικά έξοδα με ΦΠΑ 12.355,03€, καθώς και από τα κρινόμενα ως ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία που καταχωρήθηκαν στις σχετικές στήλες του βιβλίου εξόδων: Γ) αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού με ΦΠΑ 24% 35.663,08€.

#### ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2019

	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Αγορές εμπορευσίμων	77.846,77	18.683,23	96.530,00
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Λειτουργικές δαπάνες Δαπάνες-Γενικά έξοδα με ΦΠΑ: 36.748,68 Δαπάνες-Γενικά Έξοδα χωρίς ΦΠΑ: 229.712,66 Αποσβέσεις παγίων: 4.366,27	270.827,61	8.819,68	279.647,29
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (περ. β' άρθρου 23)	(291.563,33)		(291.563,33)
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης (περ. ιδ' άρθρου 23)	(134.991,78)		(134.991,78)
Λήψη εικονικών στοιχείων	175.070,00	32.016,80	207.086,80

ΣΥΝΟΛΑ	97.189,27	59.519,71	156.708,98
--------	-----------	-----------	------------

Η φορολογική αναμόρφωση του εισοδήματος, δεν ακολουθήθηκε και από φορολογική αναμόρφωση των εκπιπόμενων εισροών ΦΠΑ.

Ως προς τον Φ.Π.Α. ο μη εκπιπόμενος φόρος προκύπτει από τα μη προσκομισθέντα στοιχεία που καταχωρήθηκαν στις σχετικές στήλες του βιβλίου εξόδων: Α) αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού με ΦΠΑ 24% 18.683,23€, Β) δαπάνες – γενικά έξοδα με ΦΠΑ 8.819,68€, καθώς και από τα κρινόμενα ως ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία που καταχωρήθηκαν στις σχετικές στήλες του βιβλίου εξόδων: Γ) αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού με ΦΠΑ 24% 32.016,80€.

Λόγω του πλήθους των φορολογικών στοιχείων και των υποκαταστημάτων που διέθετε η προσφεύγουσα, ο επακριβής καθορισμός των μη εκπιπόμενων φορολογητέων εισροών Φ.Π.Α. ανά τρίμηνη περιοδική δήλωση κατέστη δυσχερής, και ο έλεγχος στα πλαίσια της ευνοϊκότερης μεταχείρισης, κατένειμε τα ποσά από την τελευταία δήλωση (4<sup>ο</sup> τρίμηνο) έως την κάλυψη των ποσών (2<sup>ο</sup> τρίμηνο). Ειδικότερα, προσδιορίστηκαν οι κάτωθι διαφορές φόρου εισροών ανά τρίμηνο:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018	Διαφορά φόρου εισροών
2 <sup>ο</sup> τρίμηνο 2018 (01/04-30/06/2018)	33.514,29
3 <sup>ο</sup> τρίμηνο 2018 (01/07-30/09/2018)	38.207,22
4 <sup>ο</sup> τρίμηνο 2018 (01/10-31/12/2018)	23.958,26

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2019	Διαφορά φόρου εισροών
2 <sup>ο</sup> τρίμηνο 2019 (01/04-30/06/2019)	18.702,96
3 <sup>ο</sup> τρίμηνο 2019 (01/07-30/09/2019)	24.060,46
4 <sup>ο</sup> τρίμηνο 2019 (01/10-31/12/2019)	18.756,29

Κατόπιν, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του υπ' αριθ. ....../19-09-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ. ....../11-10-2024 Υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί της δεν έγιναν δεκτοί και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
- 3) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 4) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου (άρθρο 6 ΚΔΔ/σίας).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, 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 αρχεία (βιβλία και 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, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:**

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις

αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

**Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:**

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

**Επειδή, με το άρθρο 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:**

«β... 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 εταιρεία, 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 Κώδικα ως ανακριβή. 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, με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:**

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, 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 αντισυμβαλλόμενου 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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

«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 πραγματοποίησής 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, με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:**

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

**Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:[...]

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,[...]

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.[...]

**Επειδή, με το άρθρο 33 του Ν.5104/2024** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.»

**Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ. ....../07-09-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ-ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΜΙΜΗΣΕΩΝ ΚΟΣΜΗΜΑΤΩΝ» μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2018-2019. Η παραπάνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή την από 4/9/2023 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου (ID ...../23, αρ. εντολής ...../13.6.23) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας και την από 29/6/2023 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου (ID ...../22, αρ. εντολής ...../11.2.22) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας, που διαβιβάστηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από τις οποίες προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα κρίθηκε ως λήπτρια εικονικών στοιχείων από τις:**

- ..... με Α.Φ.Μ. ....

- ..... με Α.Φ.Μ .....
- ..... με Α.Φ.Μ .....
- ..... με Α.Φ.Μ .....,

οι οποίες ενεργούσαν πλήθος ανύπαρκτων συναλλαγών εκδίδοντας προς διάφορους λήπτες εικονικά φορολογικά στοιχεία καθότι καμία από αυτές δεν είχε την δυνατότητα διάθεσης εμπορευσίμων στοιχείων και λειτουργικής υπόστασης για τους λόγους που αναγράφονται αναλυτικά στα ως άνω σχετικά Πληροφοριακά Δελτία αλλά και στις συνημμένες σε αυτά Εκθέσεις Ελέγχου των οντοτήτων αυτών.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα το μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα ΑΠΔ για καταβολή μισθοδοσίας, χωρίς τα αποδεικτικά εξόφλησής τους. Δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά δαπανών, ούτε αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης αυτών, ώστε ο έλεγχος να αναγνωρίσει τις δαπάνες και αγορές της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων της προσφεύγουσας, καθώς και από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε το 2018, προέκυψε ότι έχει λάβει και καταχωρήσει στις αγορές της χρήσης 2018 τα κάτωθι ληφθέντα στοιχεία:

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 1

ΑΦΜ	Επωνυμία	Αξία	ΦΠΑ		Σύνολο
.....	.....	54.051,00	12.972,24	14	67.023,24
.....	.....	93.344,48	22.402,71	211	115.747,19
.....	.....	400,00	96,00	1	496,00
.....	.....	400,40	96,09	1	496,49
.....	.....	400,20	96,04	1	496,24
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>148.596,08</b>	<b>35.663,08</b>	<b>228</b>	<b>184.259,16</b>

Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων της προσφεύγουσας, καθώς και από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε το 2019, προέκυψε ότι έχει λάβει και καταχωρήσει στις αγορές της χρήσης 2019 τα κάτωθι ληφθέντα στοιχεία:

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΑΦΜ	Επωνυμία	Αξία	ΦΠΑ		Σύνολο
.....	.....	25.200,00	6.048,00	4	31.248,00
.....	.....	72.930,00	17.503,20	8	90.433,20
.....	.....	30.600,00	7.344,00	4	37.944,00
.....	.....	46.340,00	1.121,60	4	47.461,60
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>175.070,00</b>	<b>32.016,80</b>	<b>20</b>	<b>207.086,80</b>

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, της μη προσκόμισής τους, αλλά και μη προσκόμισης κανενός στοιχείου περί του τρόπου εξόφλησής τους, ο έλεγχος έκρινε τα τιμολόγια εκδόσεως των ανωτέρω επιχειρήσεων εικονικά ως προς το σύνολο τους.

Έπειτα, αφού έλαβε υπόψη α) τα μη προσκομισθέντα παραστατικά αγορών που περιγράφηκαν ανωτέρω, β) τα μη προσκομισθέντα στοιχεία λοιπών λειτουργικών δαπανών, μισθοδοσίας και αποσβέσεων γ) τα κρινόμενα από την Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με αρ. .... 2023 ως εικονικά, δ) το γεγονός ότι με τα Ε3 υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα καταστάσεις φορολογικής αναμόρφωσης συνολικού ύψους 400.756,75€ το 2018 και 426.555,11€ το 2019, καταλόγισε ανά χρήση τις κάτωθι διαφορές:

#### ΕΤΟΣ 2018

	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Αγορές εμπορευσίμων	198.590,33	47.661,67	246.252,00
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Λειτουργικές δαπάνες Δαπάνες-Γενικά έξοδα με ΦΠΑ: 51.395,98 Δαπάνες-Γενικά Έξοδα χωρίς ΦΠΑ: 343.109,11 Αποσβέσεις παγίων: 3.925,00	398.430,09	12.355,03	406.860,12
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (περ. β' άρθρου 23)	(237.188,15)		(237.188,15)
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης (περ. ιδ' άρθρου 23)	(163.568,60)		(163.568,60)
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (βάση Δελτίου Πληροφοριών Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)	148.596,08	35.663,08	184.259,16
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>344.859,75</b>	<b>95.679,78</b>	<b>440.539,53</b>

#### ΕΤΟΣ 2019

	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Αγορές εμπορευσίμων	77.846,77	18.683,23	96.530,00
Μη εκπιπόμενα λόγω μη προσκόμισης (άρθρο 22. Ν.4172/13) — Λειτουργικές δαπάνες Δαπάνες-Γενικά έξοδα με ΦΠΑ: 36.748,68 Δαπάνες-Γενικά Έξοδα χωρίς ΦΠΑ: 229.712,66 Αποσβέσεις παγίων: 4.366,27	270.827,61	8.819,68	279.647,29
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών (περ. β' άρθρου 23)	(291.563,33)		(291.563,33)
Φορολογική Αναμόρφωση : Δαπάνες στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης (περ. ιδ' άρθρου 23)	(134.991,78)		(134.991,78)
Λήψη εικονικών στοιχείων	175.070,00	32.016,80	207.086,80
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>97.189,27</b>	<b>59.519,71</b>	<b>156.708,98</b>

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και αναφέρει ότι η Διοίκηση φέρει το βάρος απόδειξης των παραβάσεων. Ισχυρίζεται επιπλέον, ότι παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

**Επειδή**, η αιτιολογία αναφέρεται αναλυτικά και με σαφήνεια στην από 13/11/2024 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ, και ειδικότερα στις σελίδες 5 και 6 όπου αναφέρεται ότι:

*«Σύμφωνα με την Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.- Δ' Υποδ/νση Λαμίας, η ελεγχόμενη κρίθηκε ως λήπτρια εικονικών στοιχείων από τις*

*-..... Α.Φ.Μ. ....*

*-..... ΜΕ ΑΦΜ .....*

*-..... ΜΕ Α.Φ.Μ .....*

*-..... ΜΕ Α.Φ.Μ .....*

*-..... ΜΕ Α.Φ.Μ .....*

*-..... ΜΕ Α.Φ.Μ .....*

*-..... Α.Φ.Μ .....*

*Οι οποίες ενεργούσαν πλήθος ανύπαρκτες συναλλαγές εκδίδοντας προς διάφορους λήπτες εικονικά φορολογικά στοιχεία καθότι καμία από αυτές δεν είχε την δυνατότητα διάθεσης εμπορευσίμων στοιχείων και λειτουργικής υπόστασης για τους λόγους που αναγράφονται αναλυτικά στα ως άνω σχετικά Πληροφοριακά Δελτία αλλά και στις συνημμένες σε αυτά Εκθέσεις Ελέγχου που έγιναν στις οντότητες αυτές και μας απεστάλησαν σε Ψηφιακό αρχείο (CD).»,*

καθώς και στις σελίδες 11-12-13, όπου ο έλεγχος έκρινε εικονικά ως προς το σύνολό τους μόνο τα τιμολόγια εκδόσεως των ανωτέρω επιχειρήσεων (βλ. Πίνακα 1 και 2, σελ. 10-11 της παρούσας απόφασης).

Σχετικά με τις λοιπές αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, για τις οποίες δεν υπάρχει αναφορά στα σχετικά πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., χωρίς να υπάρχουν αποδείξεις αλλά μόνο ενδείξεις πως πρόκειται για οντότητες εκδότριες εικονικών τιμολογίων, τελικώς από τον έλεγχο τα ληφθέντα στοιχεία δεν κρίθηκαν εικονικά όπως τα υπόλοιπα, αλλά λόγω της μη προσκόμισης των ζητηθέντων φορολογικών στοιχείων, των στοιχείων διακίνησης, του τρόπου πληρωμής κλπ. δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση και δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, λόγω της μη προσκόμισης (άρθρο 22 Ν. 4172/2013).

**Επειδή**, επιπλέον, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε πλημμελώς στο αίτημα παροχής πληροφοριών με αποτέλεσμα να μην προσκομίσει στον έλεγχο ούτε τα φορολογικά στοιχεία για τις αγορές που πραγματοποίησε από τις εκδότριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ούτε προέβη σε κάποια σαφή και ειδικώς αιτιολογημένη εξήγηση για τον τρόπο εξόφλησης των ως άνω αναφερόμενων φορολογικών στοιχείων προσκομίζοντας ταυτόχρονα και τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί μη εικονικότητας αυτών. Συνεπεία των παραπάνω, ο έλεγχος επιδεικνύοντας την οφειλόμενη σε χρηστή διοίκηση επιμέλεια και λαμβάνοντας όλα τα αναγκαία και κατάλληλα μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπό κρίση υπόθεσης, προχώρησε στις διαπιστώσεις του με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, όπως αυτά παρατίθενται στην από 13/11/2024 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 και 2019, αποδεικνυομένης τελικά της τέλεσης της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, ο έλεγχος στηριζόμενος στα ευρήματά του και στα σχετικά Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση

δαπάνες που είτε αφορούσαν εικονικά τιμολόγια, είτε δεν προσκομίστηκαν τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κατά τα αναλυτικώς περιγραφόμενα στην από 13/11/2024 Έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ.

**Επειδή**, ο έλεγχος επιδεικνύοντας την οφειλόμενη σε χρηστή διοίκηση επιμέλεια, προχώρησε στις διαπιστώσεις του με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα, αν και έφερε το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν τεκμηρίωσε εμπεριστατωμένα την καλοπιστία της και την έλλειψη δόλου, αφού στον έλεγχο δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τη νόμιμη εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣΤΕ 2695/1993).

**Επειδή**, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών, οι σχετικοί ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

**Επειδή**, επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης καθώς, όπως αναφέρει, με το υπ' αριθ. ....../19-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κλήθηκε να εκθέσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ωστόσο αναιτιολόγητα ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της.

**Επειδή**, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσωρινών πράξεων και σύνταξη του υπ' αριθ. ....../19-9-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα με ηλεκτρονική κοινοποίηση και αναγνώστηκαν την 20<sup>η</sup>/9/2024, προκειμένου η προσφεύγουσα να έχει τη δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις της επί των διατυπωμένων διαπιστώσεων του ελέγχου στο εν λόγω σημείωμα, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του, με την κατάθεση σχετικού εγγράφου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω ΣΔΕ με το με αριθ. πρωτ. ....../11-10-2024 Υπόμνημα.

Στις ενότητες 8 «ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» και «ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ» (σελ. 17-21) της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, ο έλεγχος με πλήρη, ειδική και ορισμένη αιτιολογία αξιολογεί τις απόψεις της προσφεύγουσας επί του ΣΔΕ και τοποθετείται επί των ισχυρισμών της. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα είχε την ευχέρεια να προσκομίσει στον έλεγχο τα ζητηθέντα ώστε να τροποποιηθούν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όμως αυτά ουδέποτε προσκομίστηκαν. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, όσον αφορά στον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν έλαβε γνώση των πληροφοριακών δελτίων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να έχει αιτηθεί να της παρασχεθούν οι εν λόγω εκθέσεις, συνεπώς ο συγκεκριμένος ισχυρισμός της είναι αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2024 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με **ΑΦΜ** ..... και την επικύρωση των:

- A)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- B)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/09/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Γ)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Δ)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2019-30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Ε)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2019-30/09/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- ΣΤ)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Ζ)** με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

### **Φορολογικό έτος 2018**

- A)** Η με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	33.514,29
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)	16.757,15
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>50.271,44 €</b>

- B)** Η με αριθ. .... /13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/09/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	38.207,22
---------------	-----------

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)	19.103,61
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>57.310,82 €</b>

Γ) Η με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	23.958,27
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)	11.979,14
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>35.937,41 €</b>

#### Φορολογικό έτος 2019

Δ) Η με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2019-30/06/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	18.702,96
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)	9.351,48
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>28.054,44 €</b>

Ε) Η με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2019-30/09/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	24.060,46
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)	12.030,23
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>36.090,69 €</b>

ΣΤ) Η με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	18.756,29
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)	9.378,15
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>28.134,44 €</b>

**Φορολογικό έτος 2024**

**Z) Η με αριθ. ....../13-11-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. 250,00€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**α/α**

**ΠΑΣΧΑΛΗΣ Χ.**

**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.