



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.02.2025

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

Αριθμός απόφασης: 248

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης 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 διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο σιδήρου μπετόν φόρος ποσού 22.833,61 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 11.416,81 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 34.250,42 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, της καθαρής αξίας ύψους 78.736,60 € έξι (6) ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς καλοπιστία, εκδόσεως του, ΑΦΜ

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισερχομένου 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ) και η υπ' αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης που τροποποίησε την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ως προς την αιτιολογία της (ήτοι μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 18.896,79 € έξι (6) ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς καλοπιστία, εκδόσεως του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 78.763,60 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης είχε καταλογίσει εις βάρος της εταιρείας διαφορά φόρου και προστίμου ΦΠΑ, για το έτος 2018, με την αιτιολογία ότι δήθεν η εταιρεία

προέβη σε πρακτικές τεχνητής διευθέτησης άρθρου 38 Ν. 4987/2022, αιτιολογία όμως την οποία η Δ.Ε.Δ. με την υπ' αριθμ. απόφασή της, τροποποίησε, τροποποιώντας και την παράβαση στην οποία δήθεν υπέπεσε η εταιρεία, ήτοι της λήψης εντός του έτους 2018 έξι (6) εικονικών ως προς τον εκδότη τιμολογίων χωρίς δήθεν καλοπιστία, εκδόσεως του, ΑΦΜ

2) Κατά της πιο πάνω απόφασης της ΔΕΔ, η εταιρεία άσκησε την υπ' αριθ. ΠΡ προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί και δεν έχει ακόμη προσδιορισθεί δικάσιμος. Επίσης για την εν λόγω εκκρεμή υπόθεση έχει υποβληθεί στην Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών και η υπ' αριθμ. αίτηση εξώδικης επίλυσης της διαφοράς, επί της οποίας δεν έχει εκδοθεί έως σήμερα απόφαση.

3) Η καλοπιστία της εταιρείας είναι αδιαμφισβήτητη και μη νομίμως η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με την πιο πάνω αναφερόμενη απόφαση, στην οποία ο παρών έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης βασίζεται και έχει ως πρόκριμα για τη φορολογία εισοδήματος, κρίνει με όλως αόριστη και ανεπαρκή αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που έλαβε από τον είναι δήθεν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, χωρίς καλοπιστία, και προσθέτει στη φορολογία εισοδήματος του έτους 2018 την αξία αυτών ως μη εκπιπόμενη δαπάνη.

4) Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίδικα τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν στο ακέραιο, γεγονός το οποίο ο έλεγχος, όχι μόνο δεν αμφισβητεί, αλλά παραδέχεται την πραγματοποίησή τους.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ...».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

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 ελεγχομένου, 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, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερειδόμενη στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και την υπ' αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα έλαβε από τον, ΑΦΜ έξι (6) φορολογικά στοιχεία το φορολογικό έτος 2017 καθαρής αξίας 73.753,80 €, πλέον Φ.Π.Α. 17.700,91 € και έξι (6) φορολογικά στοιχεία το φορολογικό έτος 2018 καθαρής αξίας 78.736,60 €, πλέον Φ.Π.Α. 18.896,79 €.

- Η ατομική επιχείρηση του (υπήκοου Βουλγαρίας) - Α.Φ.Μ., υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την10.2016 και διακοπή εργασιών την03.2018, με δηλωθείσα έδρα την Αθήνα επί της οδού Η εν λόγω επιχείρηση δήλωσε ως κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο καλλυντικών και δευτερεύουσες δραστηριότητες τις ακόλουθες: χονδρικό εμπόριο σπόρων και καρπών, τυριού και τυροπήγματος, σογιέλαιου, αραχιδέλαιου, ηλιέλαιου,

κ.λ.π., χυμών, μεταλλικών νερών, αναψυκτικών και άλλων μη αλκοολούχων ποτών, κλπ, ειδών αρτοποιίας, ειδών ζαχαροπλαστικής, άλλων τροφίμων, απορρυπαντικών, λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου, ψωμιού και αρτοσκευασμάτων, γαλακτοκομικών προϊόντων, καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού, απορρυπαντικών ειδών. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε 4.537 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.316.421,53€ πλέον ΦΠΑ 795.082,32€ και το φορολογικό έτος 2018 (μέχρι 31/03/2018) εξέδωσε 445 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.251.578,37€ πλέον ΦΠΑ 300.342,26€. Περαιτέρω, σχεδόν αποκλειστικός προμηθευτής εμφανίζεται ο, ΑΦΜ, υπήκοος Ρουμανίας καθώς το 2017 έλαβε από αυτόν διακόσια πενήντα έξι (256) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.417.220,08€ πλέον ΦΠΑ 819.660,43€ και το 2018 εβδομήντα έξι (76) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.213.312,50€ πλέον ΦΠΑ 291.194,98€. Ο δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τις επίμαχες φορολογικές περιόδους (10/2017, 11/2017, 12/2017, 02/2018, 03/2018), πέραν του Οκτωβρίου του 2017 κατά τον οποίο δήλωσε αποκτήσεις αγαθών ποσού 2.024,00€. Ο δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την προμηθεύτρια ουγγρική επιχείρηση «.....» VAT τον Μάρτιο του 2018 ποσού 62.830,90€.

- Από έλεγχο που διενεργήθηκε στον υπήκοο Ρουμανίας διαπιστώθηκε ότι ήταν μέλος κυκλώματος τύπου CAROUSEL, δηλαδή προέβη σε διαδοχική λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και σε βάρος του επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα και κυρώσεις.

- Η προσφεύγουσα προσκόμισε στην ελέγχουσα φορολογική αρχή δώδεκα (12) CMR ως συνοδευτικά στοιχεία διακίνησης των ανωτέρω εμπορευμάτων, εκ των οποίων τα δέκα (10) εκδόθηκαν από την ελληνική επιχείρηση του με έδρα τη Βέροια, με ΑΦΜ και με τόπο αποστολής των εμπορευμάτων τη Βουλγαρία και προορισμό την έδρα της προσφεύγουσας. Στα CMR εμφανίζεται επομένως ως αποστολέας ο με ΑΦΜ, με έδρα τη Βέροια, ο οποίος δεν έχει καμία σχέση με την Βουλγαρία. Όμως όλες οι παραδόσεις έγιναν απ' ευθείας στην προσφεύγουσα με τόπο αποστολής από βουλγαρικό έδαφος. Επομένως ο πραγματικός πωλητής ήταν κάποια άγνωστη βουλγάρικη επιχείρηση, τα στοιχεία της οποίας δεν καταγράφηκαν στα CMR.

Τα υπόλοιπα δύο (2) CMR εκδόθηκαν από την ουγγρική επιχείρηση «.....» VAT με έδρα τη Βουδαπέστη και με τόπο αποστολής των εμπορευμάτων τη Βουλγαρία. Και στις δύο περιπτώσεις αυτές οι παραδόσεις στην προσφεύγουσα γίνονταν από βουλγάρικο έδαφος και οι μεταφορές διενεργούνταν με βουλγάρικα οχήματα.

Στα προσκομισθέντα CMR, αναγράφεται ως παραλήπτης - αγοραστής (consignee) στις δέκα (10) περιπτώσεις ο με Α.Φ.Μ. με έδρα την Αθήνα και στις δύο (2) περιπτώσεις ο με ΑΦΜ, με έδρα τη Βέροια.

- Η προσφεύγουσα προσκόμισε στην ελέγχουσα φορολογική αρχή δέκα (10) ζυγολόγια πριν και μετά την εκφόρτωση του εμπορεύματος, εκδοθέντα από την εταιρία «.....»,

στα οποία όμως δεν αποτυπώνεται η ημερομηνία και η ώρα ζύγισης. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα τραπεζικών συναλλαγών από τα οποία διαπιστώθηκαν οι πληρωμές των υπό κρίση συναλλαγών μέσω της τράπεζας Πειραιώς.

Από τα ανωτέρω, συνάγεται ότι οι αγορές εμπορευμάτων του από τον και του τελευταίου από άγνωστες βουλγάρικες επιχειρήσεις, κατ' ουσία αφορούν απ' ευθείας συναλλαγές μεταξύ των βουλγάρικων επιχειρήσεων και της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα υπήρξε ο πραγματικός εντολοδόχος αγοραστής, και τα στοιχεία των επιχειρήσεων και δόθηκαν για να τιμολογηθούν οι τελευταίοι ως λήπτες των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, ώστε με τη σειρά τους να τιμολογήσουν την προσφεύγουσα δήθεν πραγματοποιώντας πωλήσεις εσωτερικού, επιβάλλοντας προς τούτο Φ.Π.Α. στα εκδοθέντα απ' αυτούς στοιχεία, τον οποίο η προσφεύγουσα εξέπεσε με τη σειρά της από τον φόρο εκροών, βάσει των ληφθέντων στοιχείων από τους και Ο ουδεμία επαγγελματική - εμπορική σχέση είχε με τις βουλγάρικες επιχειρήσεις και ουδεμία ενδοκοινοτική συναλλαγή πραγματοποίησε μαζί τους. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του από τις βουλγάρικες επιχειρήσεις και την ουγγρική επιχείρηση εμφανίζουν ουσιαστικές παρατυπίες και παραλείψεις όπως προαναφέρθηκε.

Συνεπώς, όλα τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από τον σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ειδών, οι πωλητές των οποίων δεν κατονομάζονται. Λόγω της φερόμενης απόκτησης, των συγκεκριμένων ειδών από την εσωτερική αγορά (με Φ.Π.Α.) και όχι ως ενδοκοινοτική απόκτηση (όπου ο Φ.Π.Α. απλώς θα χρεοπιστωνόταν), καταδεικνύει όχι απλά την παντελή έλλειψη καλοπιστίας της προσφεύγουσας κατά την απόκτηση των ειδών από τους συγκεκριμένους φερόμενους ως πραγματικούς συναλλασσόμενους, αλλά την ενεργή συμμετοχή της σε μια σειρά φαινομενικών συναλλαγών με απώτερο σκοπό την παράνομη έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών (αγορών στο εσωτερικό της χώρας) από τον φόρο των εκροών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου από τα οποία να προκύπτει ότι τα είδη που περιγράφονται στα έξι (6) τιμολόγια τα απόκτησε πράγματι και καλόπιστα από τον

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται, καθόσον προέβη σε λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς καλοπιστία, εκδόσεως του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 78.736,60 € πλέον Φ.Π.Α. 18.896,79 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

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

Διαφορά φόρου	22.833,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	11.416,81€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	34.250,42€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.

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.