



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1337

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 382

E-mail : 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

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

4. Την από 10/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΑΦΜ, διεύθυνση ΤΚ ΑΘΗΝΑ, κατά των:

- Υπ. αριθμ/10-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2009 του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- Υπ. αριθμ/10-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2010 του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
- Υπ. αριθμ/10-12-2024 ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 Ν. 4987/2022 (ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2010, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αριθμ/10-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2009(υπερδωδεκάμηνη χρήση) του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου 157.327,81 €, πλέον προστίμου ποσού 188.793,37 €, ήτοι σύνολο 346.121,17 €.

Με την υπ. αριθμ/10-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2010 του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου 135.994,23 €, πλέον προστίμου ποσού 163.193,08 €, ήτοι σύνολο 299.187,31 €.

Με την υπ. αριθμ/10-12-2024 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 Ν. 4987/2022 (ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2010, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 €.

Η προσφεύγουσα είναι επιχείρηση(ΑΕ) με κύρια δραστηριότητα «» και τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ. - 21/10/2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Αφορμή του ελέγχου στάθηκε η από 02/05/2013 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, ύστερα από την με αριθμό/21-2-2013 εντολή ελέγχου, στην επιχείρηση «» με ΑΦΜ:, με δραστηριότητα

Κατά την διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από τον εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία - κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 2523/97 και του ΠΔ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) - καθαρής αξίας 955.758.51 πλέον Φ.Π.Α. 193.841,96€ οι οποίες αναλύονται ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
2008	3	47.325,66	8.991,87
2009	2	479.527,00	91.110,13
2010	2	428.905,85	93.739,96

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη την ανωτέρω έκθεση του ΣΔΟΕ, τον τρόπο εξόφλησης των στοιχείων(με μετρητά) καθώς η ελεγχόμενη δεν έκανε χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής όπως είχε υποχρέωση, το γεγονός ότι δεν προκύπτει το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά των εμπορευμάτων, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2008, 2009 και 2010, τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία , και το από 06/12/2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας προσδιόρισε τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2008 – 31/12/2009 (ΥΠΕΡΔΩΔΕΚΑΜΗΝΗ ΧΡΗΣΗ)	01/01/2010 – 31/12/2010
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	0	0
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	866.214,06	659.314,51
ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ (ΚΑΤΑΧΩΤΗΜΕΝΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΜΕΙΟΝ ΑΞΙΑ ΛΗΦΘΕΝΤΩΝ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ)	12.192,51	0
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ	224.710,33	92.671,90
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	629.311,22	566.642,61

Στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων οι οποίες κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι :

1. Η αξίωση της φορολογικής αρχής έχει παραγραφεί με την συμπλήρωση πενταετίας χωρίς να καταστεί δεκαπενταετής.
2. Η/2024 προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη γιατί περιλαμβάνει 2 διαχειριστικές περιόδους
3. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές καθώς τα εμπορεύματα αγοράστηκαν από την επιχείρηση και στην συνέχεια πουλήθηκαν στην επιχείρηση και υπήρχαν στις αποθήκες της όπως προκύπτει από φωτογραφικό υλικό και από τα στοιχεία του ΣΔΟΕ.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1, 4β και 5 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α)

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

.....

5.Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης»

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 151 επ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη χρήσεις 2008, 2009 και 2010 η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής των αντίστοιχων δηλώσεων, ήτοι 31-12-2024, 31-12-2025 και 31-12-2026 αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 19 του ν. Ν. 2523/1997(Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι: « 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθ. 18 του ν. Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει”»..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «4.[...] Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο αριθμός φορολογικού μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθόγραφου, καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 5 του ν.2992/2002 ορίζεται ότι: « 5. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 προστίθεται δεύτερο εδάφιο ως εξής:

«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 25 του ν.3842/2010, (ισχύς από 01.06.2010 σύμφωνα με την περ. ι παρ. 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου) ορίζεται ότι: « 25.α. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. αντικαθίστανται ως εξής:

«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 18 του ΚΒΣ, Π.Δ. 186/1992, οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 32 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 26 του ΠΔ 186/1992, ορίζεται ότι:

«1. Η Διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως και πλέον των είκοσι τεσσάρων μηνών. Ως διαχειριστική περίοδος έναρξης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, θεωρείται και εκείνη κατά την οποία ο επιτηδευματίας, λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων, άρχισε να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. 1404/2015 ΣτΕ απόφαση, κρίθηκε ότι: «3. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του άρθρου 33 τού Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ/γμα 186/1992, Α' 84), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων είναι και τα δικαστικά τεκμήρια περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μόνο μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε ήθελε κρίνει το δικαστήριο της ουσίας ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή για το σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 151 επ. (και 96 παρ. 3) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (πρβλ. ΣτΕ 116/2013, 1169/2012, 1402/2011, 1773/2010 κ.α.).

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 7 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση προς την προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2008,2009 και 2010, συνολικού ποσού 955.758.51 πλέον Φ.Π.Α. 193.841,96€ , είναι εικονικά στο σύνολο τους. Η εικονικότητα αποδείχθηκε τόσο με βάση την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και με τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Ειδικότερα από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην εκδότρια επιχείρηση προέκυψαν τα κάτωθι:

1) Με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής -Τιμολόγια) φέρονται να διακινήθηκαν από το χώρο της έδρας και την Δ/νση, ιδιαιτέρως μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων. Στην πραγματικότητα όμως, ουδέποτε δηλώθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ εγκατάσταση του ελεγχόμενου στο Όπως προκύπτει από την βεβαίωση του Α.Τ. Πατησίων, την σχετική εγκατάσταση χρησιμοποιούσε και η εταιρεία αφού υπεξαιρέθηκαν δικά της εμπορεύματα από την εγκατάσταση.

2) Δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων διότι δεν είχε αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων, ούτε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων, ενώ τα αποθέματα των εμπορευμάτων εξαντλούνται εντός του έτους 2006.

3) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2006 και εντεύθεν.

4) Δεν υπέβαλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από το Δ` τρίμηνο του έτους 2006 και εντεύθεν. Ουδέποτε ο φόρος προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από την έκδοση των επίμαχων τιμολογίων αποδόθηκε στο Δημόσιο.

6) Απέκρυψε την πλειοψηφία των υπό έρευνα συναλλαγών, αφού για τις χρήσεις 2009 και 2010 υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών στις οποίες δεν συμπεριέλαβε τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων προς την λήπτρια επιχείρηση

7) Τα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφουν μεταφορικό μέσο μεταφοράς των εμπορευμάτων και απότο σύστημα TAXIS δεν προκύπτουν στοιχεία φορτηγών οχημάτων ιδιοκτησίας τόσο της εκδότριας όσο και της λήπτριας επιχείρησης.

8) Το ΔΑ.-TIM/07-04-2010 εκδόθηκε με συντελεστή Φ.Π.Α. 23%, σχεδόν δύο μήνες πριν την εφαρμογή του σχετικού Νόμου που καθιέρωνε τον συντελεστή αυτό, γεγονός που από μόνο του αποδεικνύει ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονταν κατά το δοκούν και χρονικά με βάση τις ανάγκες της λήπτριας επιχείρησης.

9) Το ανείσπρακτο υπόλοιπο της 31/12/2011, εμφανίζεται εξαιρετικά υψηλό (589.532.94€). Η εκδότρια και ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα χορήγησης τέτοιου είδους πίστωσης.

10) Τα φορολογικά στοιχεία, σε αντίθεση με τις ισχύουσες διατάξεις, άρθρο 18§2 του ΠΔ.186/92, εμφανίζονται να εξοφλούνται με μετρητά.

11) Ο ελεγχόμενος, επικαλούμενος κλοπή, δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στερώντας την δυνατότητα από τον έλεγχο των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι η ανωτέρω εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήση, κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010 ήταν φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1238/2018).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ανατιολόγητα και εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ως εικονικά και ο κύριος ισχυρισμός της είναι τα εμπορεύματα αφού τα αγόρασε από την επιχείρηση στην συνέχεια τα πούλησε στην επιχείρηση ΑΦΜ και τα οποία ευρέθησαν στις αποθήκες της μετά από έλεγχο που έγινε.

Ωστόσο, οι εν λόγω ισχυρισμοί της παραμένουν αναπόδεικτοι και απορρίπτονται καθώς:

α) Στη δέσμη φωτογραφιών που επικαλείται η προσφεύγουσα από τις αποθήκες της, από το σύνολο των χαρτοκιβωτίων μόνο ένα φέρει αυτοκόλλητο με την επωνυμία της ελεγχόμενης εταιρείας (.....) και την ένδειξη προέλευσης εμπορευμάτων «.....» χωρίς εικόνα του περιεχομένου των χαρτοκιβωτίων ενώ στις υπόλοιπες φωτογραφίες εμφανίζονται χαρτοκιβώτια χωρίς να είναι εμφανές το περιεχόμενό τους.

β) Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η προσφεύγουσα φέρεται να πωλεί σε εταιρεία παροχής τηλεφωνικών συνδέσεων τεράστιου ύψους εμπορεύματα ήτοι 1.157.598 €.

Γ) υπάρχει συγγενική σχέση μεταξύ της αντιπροέδρου της προσφεύγουσας και του μοναδικού Διαχειριστή-Εταίρου της εταιρείας

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η υπ. αριθμ./2024 προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη γιατί περιλαμβάνει 2 διαχειριστικές περιόδους.

Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 26 του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως και πλέον των είκοσι τεσσάρων μηνών και στην υπό κρίση προσφυγή όπως προκύπτει από το υποσύστημα ΜΗΤΡΩΟΥ του taxis η προσφεύγουσα κατά την διαδικασία της έναρξης(στις 29/01/2008) είχε η ίδια δηλώσει ότι η πρώτη διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη με ημερομηνία λήξης 31/12/2009.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αλυσπελώς.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο ή ισχυρισμό αλλά επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που πρόβαλε στο σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διέθετε τις υποδομές και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα άνω λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών,

δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας λήπτριας και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το Εισόδημα και τον ΦΠΑ εξεδόθησαν με βάση τις οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων και αναγράφουν τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους, εκθέτει τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία, στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεών τους, στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου. Επίσης οι προσβαλλόμενες πράξεις εμπεριέχουν όλα τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμο βάσιμό τους περιλαμβάνοντας στο σώμα τους τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, τη σύντομη περιγραφή των παραβάσεων και τον επιβαλλόμενο φόρο και το πρόστιμο.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 10/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας ΚΑΙ ΑΦΜ και την επικύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων

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

Φορολογία Εισοδήματος

υπ. αριθμ/10-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2009 του προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	157.327,81 €	157.327,81 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	188.793,37 €	188.793,37 €
ΣΥΝΟΛΟ	346.121,17 €	346.121,17 €

υπ. αριθμ/10-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2010 του προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	135.994,23 €	135.994,23 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	163.193,08 €	163.193,08 €
ΣΥΝΟΛΟ	299.187,31 €	299.187,31 €

Πρόστιμο ΚΒΣ

υπ. αριθμ/10-12-2024 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 Ν. 4987/2022 (ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2010, του προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.500,00 €	2.500,00 €

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 εντολή του Προϊσταμένου
της Δ/νσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.