



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1481

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 15/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ΙΚΕ ΑΦΜ, διεύθυνση, κατά της υπ. αριθμ/16-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (ΩΣ ΑΡΘΡΟ 85

Ν. 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος.
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 15/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ΙΚΕ 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../16-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (ΩΣ ΑΡΘΡΟ 85 Ν. 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ , φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου 12.092,13 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.046,07 €, ήτοι σύνολο 18.138,20 €.

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

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ./22-10-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Αφορμή του ελέγχου στάθηκαν το υπ. αριθμ. πρωτ. Α.Π./02-10-2024 ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Αρ.πρωτ. εισερχ./03-10-2024) , με το οποίο διαβιβάστηκε στο 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ το από 6/9/2024 Πληροφοριακό Δελτίο από το οποίο προέκυψε ότι η επιχείρηση ΙΚΕ με ΑΦΜ το 2018 εξέδωσε για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς έξι (6) πελάτες της, σαράντα έξι (46) φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.702.541,25€ πλέον Φ.Π.Α. 405.519,64€, ήτοι συνολικής αξίας 2.108.060,87€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την οντότητα αυτή είναι και η ελεγχόμενη επιχείρηση η οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 16 τιμολόγια καθαρής αξίας 41.697,01€ πλέον ΦΠΑ 10.007,28€ για το φορολογικό έτος 2018, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ανωτέρω εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του υπό έλεγχο φορολογικού έτους, τις υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ έτους 2018, τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, το υπ. αριθμ. πρωτ./ΙΟ-12-2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας προσδιόρισε τα κάτωθι:

Απέρριψε την έκπτωση των ανωτέρω δαπανών στη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) δεδομένου ότι δεν στηρίζονταν σε νόμιμα παραστατικά και δεν αποδεικνύονταν με κατάλληλα δικαιολογητικά (ΕΙΚΟΝΙΚΑ) , όπως προϋποθέτουν οι διατάξεις των παρ. β και γ του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), και αναμόρφωσε τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	33.250,41
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ(ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ)	41.697,01
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	74.947,42

Στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη :

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
3. Το βάρος της απόδειξης το φέρει η διοίκηση ενώ οι συναλλαγές είναι πραγματικές και η ίδια επέδειξε καλοπιστία.
4. Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024, “Επαρκής αιτιολογία”, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024, “Βάρος απόδειξης”, ορίζονται τα εξής:

“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, σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ:

«.....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.».

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, 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 της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει

μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«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,
- 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι

παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 16 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση ΙΚΕ με ΑΦΜ, προς την προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2018 και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, συνολικού ποσού 41.697,01€ πλέον ΦΠΑ 10.007,28€, είναι εικονικά στο σύνολο τους. Η εικονικότητα αποδείχθηκε τόσο με βάση την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και με τον έλεγχο του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Ειδικότερα για την ανωτέρω εκδότρια εικονικών στοιχείων προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Η επιχείρηση ΙΚΕ ζήτησε και έλαβε από την ανύπαρκτη συναλλακτικά οντότητα «..... ΙΚΕ» (Α.Φ.Μ.) είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.631.853,53€ πλέον Φ.Π.Α. 388.891,57€, ήτοι συνολικής αξίας 2.020.745,10€:

2. Εξέδωσε για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς έξι (6) διαφορετικές οντότητες σαράντα έξι (46) φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.702.541,25€ πλέον Φ.Π.Α. 405.519,64€, ήτοι συνολικής αξίας 2.108.060,87.

3. Οι συναλλαγές (πωλήσεις) της προμηθεύτριας επιχείρησης «..... ΙΚΕ» (Α.Φ.Μ.) για το φορολογικό έτος 2018 έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες και στο σύνολό τους εικονικές.

4. Στον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... ΙΚΕ» δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία.

5. Η επιχείρηση «..... ΙΚΕ» δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στις υπ' αριθ./26-10-2020 και/19-11-2020 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων.

6. Τόσο η ελεγχόμενη οντότητα όσο και οι συναλλασσόμενες με την ελεγχόμενη επιχειρήσεις δεν διέθεταν οχήματα για να πραγματοποιήσουν την μεταφορά των εμπορευμάτων τους παρόλο που οι ποσότητες και οι αξίες των συναλλαγών τους ήταν μεγάλες.

7. Κατόπιν των αριθ. /26-10-2020, /19-11-2020 και /10-5-2022 Προσκλήσεων για διάθεση λογιστικών αρχείων δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου έγγραφα που πιστοποιούν τόσο τη φυσική μεταφορά εμπορευμάτων από την προμηθεύτρια επιχείρηση «..... ΙΚΕ» όσο και τη φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις.

8. Τα παραστατικά της προμηθεύτριας «..... Μ. ΙΚΕ» και της ελεγχόμενης οντότητας προς τις λήπτριες επιχειρήσεις παρουσιάζουν στοιχεία προχειρότητας και αποφυγής διενέργειας πιθανών διασταυρώσεων καθώς δεν αναφέρουν όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μιας συναλλαγής κατά παράβαση του άρθρου 5 περ.5 ν.4308/2014.

9. Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κανένα παραστατικό διακίνησης των εμπορευμάτων και αμφότερες οι συμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν διέθεταν ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι η ανωτέρω εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, κατά το έτος 2018 ήταν φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και των φερόμενων ως εκδοτριών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1238/2018).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή προσκομίζει αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών και ισχυρίζεται ότι όλες οι εξοφλήσεις των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν μόνο τραπεζικά. Ωστόσο η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95). Συνεπώς, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών επιχειρήσεων, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών άλλα ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας, ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό στοιχείο όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα – πέραν του τρόπου εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων - νεότερο στοιχείο ή ισχυρισμό αλλά επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που πρόβαλε στο σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότηρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διέθετε τις υποδομές, την δυνατότητα και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσει 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 λήπτη 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 υπαρκτή επιχείρηση 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, η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά το Εισόδημα εξεδόθηκε με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου Εισοδήματος, η οποία αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων και αναγράφει τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή της, 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 η προσβαλλόμενη πράξη εμπεριέχει όλα τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμο βάσιμό της περιλαμβάνοντας στο σώμα της 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.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε η Συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

Ωστόσο, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 15/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ΙΚΕ ΑΦΜ και την επικύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης

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

Φορολογία Εισοδήματος

υπ' αριθμ./16-12-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (ΩΣ ΑΡΘΡΟ 85 Ν. 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, φορολογικού έτους 2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	12.092,13 €	12.092,13 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	6.046,07 €	6.046,07 €
ΣΥΝΟΛΟ	18.138,20 €	18.138,20 €

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/σης 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.