



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/02/2021

Αριθμός απόφασης: 589

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2020 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

-/2020 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6, Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 01/01/2012-31/12/2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 33.766,25 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 36.849,11 €, ήτοι συνολικό ποσό **70.615,36 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, χρήσης 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισροών ποσού 25.070,00 € που είχε επιστραφεί αδικαιολόγητα κατά το παρελθόν, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 27.358,89 €, ήτοι συνολικό ποσό **52.428,89 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, χρήσης 01/01/2012-31/12/2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **43.600,00€** (ήτοι 109.000,00€ X 40%) διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 109.000,00€.

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6, Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, χρήσης 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **12.535,00€** (ήτοι 25.070,00€ X 50%) διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών και έλαβε επιστροφή φόρου ως λήπτρια ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 109.000,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 25.070,00€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση τα πορίσματα των από 22/09/2020 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και Προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ (αριθμός εντολής/06-12-2019). Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια της χρήσης 2012 έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 109.000,00€ από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «Εργασίες επίχρισης κονιαμάτων», το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Το ανωτέρω ποσό η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της και εξέπεσε.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2019/17-02-2019) που αφορά την προμηθεύτρια της προσφεύγουσας επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, η ΥΕΔΔΕ Αττικής έκρινε ότι η επιχείρηση «.....» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Κατά τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 δεν είχε επαγγελματική εγκατάσταση, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα. Στο γραφείο του 6ου ορόφου επί της οδού, σύμφωνα με μαρτυρίες από τα διπλανά γραφεία, δε διενεργούνταν συναλλακτικές δραστηριότητες, όπως θα άρμοζε σε μία επιχείρηση που εμφανίζει τόσο υψηλούς τζίρους εργασιών.
- Κατόπιν επανειλημμένων επισκέψεων στην έδρα της εταιρείας επί της οδού, αυτή ήταν πάντα κλειστή. Δεν υπήρχε καμία ανταπόκριση στα θυροκολλημένα έγγραφα.
- Σύμφωνα με ένορκη κατάθεση της αδελφής του διαχειριστή, προκύπτει ότι ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της, λόγω προβλημάτων υγείας και αλκοολισμού δεν ήταν σε θέση όχι μόνο να διοικήσει μία τέτοια επιχείρηση, αλλά ούτε καν να εργασθεί. Οι υπογραφές στα τιμολόγια, αποδείξεις εισπραξης κλπ. αλλά και ο γραφικός χαρακτήρας δεν ήταν του αδελφού της, αλλά πρόκειται για πλαστογραφία. Ο αδελφός της έπεσε θύμα εκμετάλλευσης από τρίτα πρόσωπα που έναντι αμελητέας αμοιβής τον οδήγησαν να ιδρύσει επιχείρηση στην οποία ήταν ο μοναδικός κατά νόμο εταίρος.
- Στα κατασχθέντα στοιχεία, οι περιγραφόμενες υπηρεσίες και μάλιστα με ίδια υλικά, αλλά κυρίως η φύση του αντικειμένου δραστηριότητας της επιχείρησης, προϋποθέτουν τουλάχιστον την ύπαρξη οργανωμένης επιχείρησης, την απασχόληση προσωπικού, τον σχετικό εξοπλισμό και μεταφορικά μέσα, τα οποία δε διέθετε ούτε στο ελάχιστο ο φερόμενος εκδότης του τιμολογίου.
- Στις περισσότερες των περιπτώσεων, οι αναγραφόμενες ημερομηνίες και ώρες των φορτωτικών συμπίπτουν με αυτές στα επίσημα θεωρημένα ημερολόγια μεταφοράς με διαφορετικούς τόπους φόρτωσης και προορισμού του ίδιου φορτηγού οχήματος, διαφορετικό εντολέα και διαφορετικούς παραλήπτες, καθιστώντας την ταυτόχρονη μεταφορά εκ των πραγμάτων αδύνατη.

- Σε πολλά από τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση αναφέρεται παροχή εξειδικευμένων εργασιών, που απαιτούν τεχνογνωσία, αγορά ανταλλακτικών και εξειδικευμένο προσωπικό, που σε καμία περίπτωση δε φαίνεται να είχε η επιχείρηση.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....με ΑΦΜ:, κρίθηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, και διενεργώντας έλεγχο στην προσφεύγουσα, έκρινε ότι η επίμαχη συναλλαγή που αναφέρεται στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκε από την πρώτη ως άνω προμηθεύτρια εταιρεία προς την προσφεύγουσα, όντως ουδέποτε πραγματοποιήθηκε, με αποτέλεσμα το εν λόγω παραστατικό να κριθεί εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

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

1ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και των άρθρων 49 και 57 του Ν. 2859/2000, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων υπέπεσε σε παραγραφή, ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων.

2ος λόγος: Δε στοιχειοθετείται σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της λήψης εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου, διότι οι συναλλαγές της με την εταιρεία ήταν πραγματικές.

3ος λόγος: Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται εις βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ως εκ τούτου, η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

4ος λόγος: Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα του επίμαχου φορολογικού στοιχείου ως προς τον εκδότη, οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η προσφεύγουσα υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

5ος λόγος: Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια, καθόσον η προσφεύγουσα ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

6ος λόγος: Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι το επίμαχο τιμολόγιο ήταν εικονικό, η προσφεύγουσα δικαιούται να εκπέσει τον Φ.Π.Α. του εν λόγω τιμολογίου από τον Φ.Π.Α. εκροών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

7ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των διατάξεων του άρθρου 31, παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ως προς την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας για τη χρήση 2012.

8ος λόγος: Η επιβολή των τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. παραβιάζει την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, η οποία απέκτησε νομοθετικό έρεισμα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/01-02-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα, μέσω του οποίου, αποσκοπώντας στην απόδειξη του ισχυρισμού της περί μη εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου, προσκομίζει τεχνική περιγραφή κατασκευής ενός Φ/Β σταθμού, συνταχθείσα και υπογραφείσα από τον ηλεκτρολόγο μηχανικό

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο οριζόταν ότι:

«....

2. 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.

....

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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 στην παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο οριζόταν ότι:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 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 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 πραγματοποίησής 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 εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ./06-12-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αφού έλαβε υπόψη του το υπ' αριθμόν/2019 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με τον επίμαχο προμηθευτή της προσφεύγουσας έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Και αυτό, δεδομένου ότι, μεταξύ άλλων:

- από το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι ο εν λόγω προμηθευτής, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στο επίμαχο τιμολόγιο,

- οι χωματουργικές εργασίες που φέρεται να έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία (υπεργολάβος) έπρεπε να προηγηθούν των εργασιών κατασκευής και εγκατάστασης, τόσο αυτών που παρασχέθηκαν από την εταιρεία (έτερος υπεργολάβος) προς την προσφεύγουσα όσο και από την προσφεύγουσα προς τον πελάτη της «.....», πράγμα που δε συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από το συμφωνηθέντα χρόνο ολοκλήρωσης αφενός των χωματουργικών και αφετέρου των λοιπών εργασιών, καθώς και από το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων των εργασιών κατασκευής και εγκατάστασης των φωτοβολταϊκών, ο οποίος ήταν προγενέστερος του χρόνου έκδοσης του επίμαχου τιμολογίου για τις χωματουργικές εργασίες.

Επειδή από το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι ο προμηθευτής της προσφεύγουσας, όντως δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στο επίμαχο τιμολόγιο.

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, από αυτοψία που διενήργησε ο έλεγχος στις 24/06/2020 στο χώρο εγκατάστασης των φωτοβολταϊκών πάρκων της εταιρείας (πελάτης της προσφεύγουσας), διαπιστώθηκε η ύπαρξη αυτών στη θέση

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει, μεταξύ άλλων:

- τοπογραφικό διάγραμμα Απριλίου 2007 του πολιτικού μηχανικού κ., από όπου προκύπτει ότι το επίμαχο γεωτεμάχιο στη θέση ήταν άρτιο και οικοδομήσιμο.
- τοπογραφικό διάγραμμα Οκτωβρίου 2020 του αγρονόμου-τοπογράφου μηχανικού κ., από όπου προκύπτει ότι σε τμήμα του αρχικού επίμαχου γεωτεμαχίου έχει κατασκευαστεί φωτοβολταϊκό πάρκο.
- τεχνική έκθεση του αγρονόμου-τοπογράφου μηχανικού κ. με ημερομηνία 29/10/2020, όπου αναφέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν χωματουργικές εργασίες.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, φαίνεται να έχουν όντως πραγματοποιηθεί κάποιες χωματουργικές εργασίες στο επίμαχο φωτοβολταϊκό πάρκο.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια υπηρεσιών σχετικών με χωματουργικές εργασίες στο επίμαχο φωτοβολταϊκό πάρκο κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου από άλλο προμηθευτή και συγκεκριμένα την εταιρεία «.....», όπως προκύπτει από το υπ' αριθμόν/26-11-2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Επειδή η καθαρή αξία του ως άνω τιμολογίου ανέρχεται σε 4.480,00 €, ήτοι κατά πολύ μικρότερη από την αξία του επίμαχου τιμολογίου.

Επειδή πολύ μικρότερη είναι η καθαρή αξία και ενός άλλου τιμολογίου αναφορικά με χωματουργικές εργασίες που έλαβε η προσφεύγουσα εντός του 2012 για φωτοβολταϊκό πάρκο (ΑΠΥ/15-10-2012-.....-7.350,00 €).

Επειδή η συνολική αξία (με ΦΠΑ) του επίμαχου τιμολογίου ανέρχεται σε 134.070,00 €.

Επειδή για την εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου, η προσφεύγουσα φέρεται να εξέδωσε τέσσερις (4) επιταγές, συνολικής αξίας 130.800,00 €, ήτοι μικρότερη από τη συνολική αξία του τιμολογίου, γεγονός που δε συνάδει με τα κοινά συναλλακτικά ήθη.

Επειδή στην τεχνική περιγραφή κατασκευής Φ/Β σταθμού που προσκομίστηκε με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/01-02-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα, παρατίθενται γενική περιγραφή των εργασιών για την κατασκευή ενός οποιουδήποτε Φ/Β πάρκου, χωρίς κάποιο συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο ως προς τη διενέργεια των χωματουργικών εργασιών στον συγκεκριμένο χώρο από τον συγκεκριμένο προμηθευτή.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το επίμαχο τιμολόγιο κρίνεται εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Ν. 4174/2013, το οποίο, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2016, ισχύει για παραβάσεις φοροδιαφυγής που διαπιστώνονται από 17/10/2015 και εφεξής, αλλά και σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 4 του Ν. 2523/1997 που ίσχυε έως και 16/10/2015, στα εγκλήματα φοροδιαφυγής περιλαμβάνεται και η αποδοχή/λήψη εικονικού τιμολογίου ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 27 (α') του Ν. 4646/2019, «...Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018». Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου παραγράφεται στις 31/12/2023.

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 22/09/2020, ήτοι εντός της ως άνω νόμιμης περιόδου παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 3ο και 4ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι, κατά την εξέταση του 2^{ου} ως άνω ισχυρισμού της προσφεύγουσας, το επίμαχο τιμολόγιο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, παρέλκει η εξέταση των εν λόγω ισχυρισμών.

Ως προς τον 5ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξυρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

....

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

....

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις».

Επειδή με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή εν προκειμένω, το επίμαχο τιμολόγιο που έλαβε η προσφεύγουσα κρίνεται εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, η καθαρή αξία του, ήτοι **109.000,00 €** δε δύναται να εκπαιστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. 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 με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΤΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι 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 εν προκειμένω, ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου είναι φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, δεν πληρούνται σωρευτικά οι τυπικές προϋποθέσεις προκειμένου για την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στο εν λόγω τιμολόγιο (25.070,00 €).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 7ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσφεύγει κατά τριών (3) συγκεκριμένων περιπτώσεων λογιστικών διαφορών, ισχυριζόμενη ότι οι σχετικές δαπάνες είναι παραγωγικές:

- Λογαριασμός 61.00.001.18 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων 18%» αξίας 8.500,00 €
- Λογαριασμός 61.01.001.23 «Τεχνικά έργα με παρακράτηση 3%» αξίας 129.000,00 €
- Λογαριασμός 64.01.000.00 «Έξοδα ταξιδιών χωρίς Φ.Π.Α.» αξίας 13.713,05 €

Επειδή με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξυρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

(α) των γενικών εξόδων διαχείρισης,

....

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

....

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις».

Επειδή με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο», ενώ σύμφωνα με την παρ. 11 του ίδιου άρθρου «...Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η τυχόν αοριστία της περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών σε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που προσκομίζεται ως δικαιολογητικό για την έκπτωση της παραγωγικής δαπάνης, δεν εμποδίζει την έκπτωσή της, εφόσον όμως η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής (ΣτΕ 45/2006).

Λογαριασμός 61.00.001.18 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων 18%» αξίας 8.500,00 €

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δύο (2) τιμολόγια εκδόσεως του προμηθευτή «.....» συνολικής αξίας 3.500,00 € περιλαμβάνουν τη γενική περιγραφή «συντήρηση φωτοβολταϊκών πάρκων», χωρίς να προσδιορίζεται επαρκώς η παρασχεθείσα υπηρεσία ούτε από τα εν λόγω τιμολόγια ούτε και από κάποιο συναφθέν συμφωνητικό. Ομοίως και ένα (1) τιμολόγιο του προμηθευτή «.....» αξίας 5.000,00 € περιλαμβάνει τη γενική περιγραφή «τοπογραφικές εργασίες», χωρίς να προσδιορίζεται επαρκώς η παρασχεθείσα υπηρεσία ούτε από το εν λόγω τιμολόγιο ούτε και από κάποιο συναφθέν συμφωνητικό.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, δεν κατέστη εφικτό να εξακριβωθεί η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Λογαριασμός 61.01.001.23 «Τεχνικά έργα με παρακράτηση 3%» αξίας 129.000,00 €

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ένα (1) τιμολόγιο του προμηθευτή «.....» αξίας 20.000,00 € περιλαμβάνει τη γενική περιγραφή «διάφορες χρωματογραφικές εργασίες για φωτοβολταϊκά», χωρίς να προσδιορίζεται επαρκώς η παρασχεθείσα υπηρεσία ούτε από το εν λόγω τιμολόγιο ούτε και από κάποιο συναφθέν συμφωνητικό.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, δεν κατέστη εφικτό να εξακριβωθεί η παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επιφυλάσσεται να προσκομίσει σχετική υπεύθυνη δήλωση του εν λόγω προμηθευτή με συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή αφενός, μέχρι την έκδοση της παρούσας ουδέν συμπληρωματικό υπόμνημα ως προς το εν λόγω θέμα κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας και αφετέρου, η υπεύθυνη δήλωση δεν έχει αποδεικτική αξία.

Επειδή το υπόλοιπο ποσό (109.000,00 €) αφορά στο τιμολόγιο που κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και του οποίου η μη δυνατότητα έκπτωσης αναφέρεται στην εξέταση του 5ου ανωτέρω ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Λογαριασμός 64.01.000.00 «Έξοδα ταξιδιών χωρίς Φ.Π.Α.» αξίας 13.713,05 €

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε:

- έξοδα διανυκτέρευσης (ξενοδοχεία), από τα παραστατικά των οποίων είτε δεν προκύπτουν τα φιλοξενοούμενα άτομα είτε προκύπτουν αλλά δεν αποδεικνύεται η σχέση τους με την προσφεύγουσα,

- έξοδα ταξιδιών, σε πόλεις εκτός της έδρας της προσφεύγουσας, για τα οποία δεν αποδεικνύεται ο σκοπός της πραγματοποίησής τους,
- δαπάνες αγοράς ειδών διατροφής και προσωπικών ειδών (καρότα, οδοντόκρεμες, τσιγάρα, εστιατόρια, αναψυκτήρια κλπ.), για τα οποία δεν αποδεικνύεται ο σκοπός της πραγματοποίησής τους.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι όλες οι ανωτέρω δαπάνες ήταν αναγκαίες και άμεσα συνδεδεμένες με το αντικείμενο της δραστηριότητάς της, δεδομένου ότι δραστηριοποιείται σε πολλά μέρη της Ελλάδας για την υλοποίηση των φωτοβολταϊκών πάρκων, γεγονός που απαιτούσε την αυτοπρόσωπη παρουσία του προσωπικού της.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ενδεικτικά κάποια τιμολόγια που είχε εκδώσει, από τα οποία προκύπτει ότι είχε πελάτες σε διάφορα μέρη της Ελλάδας.

Επειδή ωστόσο, δεν αποδεικνύεται η σύνδεση των ανωτέρω παραστατικών με τις συγκεκριμένες δαπάνες διανυκτέρευσης και ταξιδιών, που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, δεν κατέστη εφικτό να εξακριβωθεί η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 8ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1 (β') του Ν. 2523/1997, αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου, υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 2 του Ν. 2523/1997, στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές το παραπάνω ποσοστό πρόσθετων φόρων ορίζονται σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 4 του Ν. 2523/1997, τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58Α, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 17 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν εφάρμοσε την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, ώστε να επιβάλει την χαμηλότερη κύρωση, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή ωστόσο από τις οικείες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκύπτει σαφώς ότι ο έλεγχος έχει εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, δεδομένου ότι έχει συγκρίνει (Α) το συνολικό ποσό του πρόσθετου φόρου του Ν. 2523/1997 με (Β) το άθροισμα: α) του προστίμου του άρθρου 58 και 58Α αντίστοιχα του ΚΦΔ με β) τον τόκο του άρθρου 53 του ΚΦΔ, και έχει επιβάλει το χαμηλότερο εκ των δύο, που και στις δύο περιπτώσεις τυγχάνει να είναι το (Β).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **30/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

Διαφορά φόρου	33.766,25
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	36.849,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.615,36

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

Διαφορά φόρου	25.070,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	27.358,89
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.428,89

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 43.600,00 €

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 12.535,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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