



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.12.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3668

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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/..../2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΟΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017 και της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α

παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, την υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017 και την υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων 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 από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... ... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΟΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ», 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:

Με την υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή αυτοκινητοδρόμων φόρος ποσού 19.810,61 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.905,31 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 29.715,92 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της συνολικής καθαρής αξίας 42.997,50 €, πλέον Φ.Π.Α. 10.319,40 €, δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής (του Τ.Π.Υ. .../....09.2017 καθαρής αξίας 14.478,75 € πλέον Φ.Π.Α. 3.474,90 € και του Τ.Π.Υ. .../.....09.2017 καθαρής αξίας 28.518,75 € πλέον Φ.Π.Α. 6.844,50 €), εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΕΠΕ.», ΑΦΜ που επιπλέον δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και μη αναγνώρισης προς έκπτωση παρακρατηθέντος ποσού φόρου 7.341,34 €, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις παρακράτησης.

Με την υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου ποσού 1.868,51 € για έκπτωση και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 8.450,89 €, λόγω λήψης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ

επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 5.159,70 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $10.319,40 \text{ €} * 50 \% = 5.159,70 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από06.2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν. 4172/2013), φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000) και ελληνικών λογιστικών προτύπων (ν. 4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./.....07.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθ. ΕΞ 2019/.....03.2019 διαβιβαστικό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. εισερχομένου/.....03.2019) με συνημμένο το από02.2019 πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (αριθ. υπόθεσης/4.....4), όπου αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2017 είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ.», ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και έδρα επί της οδού , στη Λάρισα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Τα υλικά που προμηθεύτηκε από την «..... ΕΠΕ» έχουν χρησιμοποιηθεί και δεν προκύπτει αγορά τους από άλλους προμηθευτές, συνεπώς απ' αυτό αποδεικνύεται η πραγματικότητα των συναλλαγών όπως και από τις επιμετρήσεις δημόσιων αρχών που επέβλεπαν την πορεία του έργου. Παρατηρώντας την κατανάλωση αδρανών υλικών στο σχετικό έργο (79.232,32 m³), τα 7.350 m³ κυβικά υλικών που αγόρασε από την «..... ΕΠΕ» συνιστούν το 1/11 της συνολικής ποσότητας υλικών που απαιτήθηκαν για την περαίωσή του. Η «..... ΕΠΕ» είχε τοποθετήσει στο σημείο του έργου έναν σπαστήρα, ο οποίος τροφοδοτούνταν με υλικό και παρήγαγε αμμοχάλικο. Οι μεταφορές από τον τόπο θραύσης και φόρτωσης προς το έργο ήταν πολλές και σύντομες, τα δρομολόγια ήταν γύρω στα 660, καθώς οι αποστάσεις ήταν κοντινές (500 μέτρα).
- 2) Υφίστανται άλλες εκθέσεις ελέγχου εκδοθείσες από την ίδια φορολογική αρχή για άλλους φορολογούμενους οι οποίες αναφέρουν ότι η «..... ΕΠΕ» ασκούσε τη δραστηριότητα της παραγωγής, εμπορίας αδρανών υλικών (άμμος και χαλίκι), καθώς και της εκτέλεσης χωματουργικών εργασιών από 01.10.2012 (ημερομηνία έναρξης εργασιών στο αμμορυχείο στο) έως τουλάχιστον 19.09.2019 (ημερομηνία της αυτοψίας).
- 3) Η εξόφληση των τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με τραπεζικές επιταγές συνολικού ποσού 44.550,00 €, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 8.766,90 € εξοφλήθηκε με την κάλυψη των εξόδων καυσίμων της «..... ΕΠΕ».
- 4) Επικουρικώς οι συναλλαγές θα έπρεπε να κριθούν εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, με καλή πίστη του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ως ισχύει από 17.10.2015 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.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από06.2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν. 4172/2013), φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000) και ελληνικών λογιστικών προτύπων (ν. 4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, ερειδόμενες στο από

.....02.2019 πληροφοριακό δελτίο εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (αριθ. υπόθεσης/4.....4) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ήταν στο φορολογικό έτος 2017 λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «..... ΕΠΕ.», ΑΦΜ

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «..... ΕΠΕ.» με αντικείμενο εργασιών οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και ΑΦΜ τα εξής:

- Φέρεται να εξαφανίστηκε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στη Λάρισα, όπως βεβαιώνεται σε υπεύθυνη δήλωση (αρ. πρωτ.ΕΙ/.....04.2018 Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή,
- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων φορολογικού έτους 2017, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.865.935,33 € και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 86.525,20 € (οι 54.042,82 € αφορούν αντικείμενο εργασιών πετρελαιοειδή), ενώ η ίδια δεν υπέβαλε τοιαύτες καταστάσεις,
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 326.893,30 € και κέρδη χρήσης 9.500,00 €,
- Υποβλήθηκαν μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αρχικά και εν συνεχεία τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2017 που είχαν πιστωτικό υπόλοιπο,
- Η δραστηριότητα της σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου ήταν οι οδικές μεταφορές εμπορευμάτων.

Η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την υπόθεση ενός έτερου λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων της συγκεκριμένης εκδότριας επιχείρησης, ήτοι του του, ΑΦΜ

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 7 ν. 4337/2015 και Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) για τον λήπτη του, ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ (ο εν λόγω φορολογούμενος άσκησε την με αριθ. πρωτ./.....12.2019 ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η/.....04.2020 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας) αναφέρονται τα κάτωθι:

- η «..... ΕΠΕ.», το φορολογικό έτος 2017, απασχολούσε δύο υπαλλήλους, τον (ηλεκτροσυγκολλητή) και τον (οδηγό) για 231 μέρες και τους δύο,
- ο σε απάντηση του με αριθμό/.....-07-2019 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ επισημαίνει ότι εργάστηκε στην «..... ΕΠΕ» από 24-03-2017 έως 20-07-2018. Υπεύθυνος του χώρου εργασίας ήταν ο Υπήρχε ένας ακόμα

υπάλληλος. Για τις εργασίες στο εργοτάξιο γινόταν χρήση δύο (2) φορτηγών και ενός (1) φορτωτή για δουλειές μέσα στο εργοτάξιο. Η «..... ΕΠΕ.» πουλούσε άμμο και χαλίκια,

➤ υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ στις-09-2019 πραγματοποίησαν αυτοψία στο αμμορυχείο στη, με την παρουσία του ιδιοκτήτη του αμμορυχείου και διαπίστωσαν την ύπαρξη περιφραγμένου αμμορυχείου πλησίον του ποταμού, εντός του οποίου υπήρχε μηχανολογικός εξοπλισμός, ήτοι μεταφορικές ταινίες, φορτωτής, πλυντήριο, σπαστήρας και δύο κόσκινα, καθώς επίσης και αδρανή οικοδομικά υλικά σε σωρούς. Τη στιγμή του επιτόπιου ελέγχου δεν διαπιστώθηκε παραγωγική δραστηριότητα, καθώς δεν υπήρχε ανθρώπινη παρουσία. Επίσης, πάνω στην πόρτα του λατομείου, η οποία ήταν κλειδωμένη, υπήρχε ταμπέλα με αναγραφόμενα τα εξής: «..... / ΤΕΧΝΙΚΗ – ΕΜΠΟΡΙΚΗ – ΛΑΤΟΜΕΙΟ / ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ – ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ / ΛΑΤΟΜΕΙΟ – / ΓΡΑΦΕΙΑ: Λάρισα / Τ:..... Κ:697..... / email:@gmail.com www.....gr». Ο δε ανέφερε ότι ακόμη και σήμερα παράγει και εμπορεύεται άμμο και χαλίκι.

Στο πόρισμα του ελέγχου διατυπώνεται η κρίση της ανωτέρω φορολογικής αρχής ότι η «..... ΕΠΕ» με διαχειριστή τον και νόμιμο εκπρόσωπο τον, ασκούσε τη δραστηριότητα της παραγωγής, εμπορίας αδρανών υλικών (άμμος και χαλίκι), καθώς και χωματουργικών εργασιών από 01-10-2012 (ημερομηνία έναρξης εργασιών στο αμμορυχείο στο) έως τουλάχιστον 19-09-2019 (ημερομηνία της αυτοψίας). Ως εκ τούτου για το φορολογικό έτος 2017, οι συναλλαγές, που περιγράφονται στα 102 προσκομισθέντα τιμολόγια που έλαβε ο από την «..... ΕΠΕ» και αφορούν αγορά αδρανών υλικών, κρίνονται **πραγματικές στο σύνολό τους**.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω, καθόσον στα Τ.Π.Υ./.....09.2017 και Τ.Π.Υ./.....09.2017 εκδόσεως της ΕΠΕ προς την προσφεύγουσα αναφέρεται ως αιτιολογία η προμήθεια – φόρτωση και θραύση **αδρανών υλικών**, κρίνονται δια της παρούσας απόφασης οι εν λόγω συναλλαγές ως πραγματικές στο σύνολό τους.

Επειδή, ωστόσο, η φορολογική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε την καθαρή αξία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων προς έκπτωση στη φορολογία του εισοδήματος καθόσον δεν εξοφλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης με ημερομηνίες .../08/2017 ποσού 7.000,00 €, .../09/2017 ποσού 6.000,00 €,/10/2017 ποσού 7.000,00 €,/12/2017 ποσού 9.500,00 € και/03/2018 ποσού 23.800,00 €, στις οποίες αναφέρονται πέντε αριθμοί επιταγών (ήτοι αριθ. επιταγής 0.....3-0, 0.....5-3, 0.....7-7, 0.....9-1 και 0.....2-1 συνολικού ποσού 44.500,00 €) και 8.800,00 € για κάλυψη δαπανών καυσίμων. Περαιτέρω οι εν λόγω επιταγές δεν είναι εκδόσεως της προσφεύγουσας όπως προκύπτει ως κάτωθι:

Αριθμός επιταγής	Ποσό	Εκδότης επιταγής
0.....3-0/.....11.2017	7.000,00 €	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ – ΑΦΜ

0.....5-3/.....12.2017	6.000,00 €	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ – ΑΦΜ
0.....7-7/.....02.2018	7.000,00 €	 – ΑΦΜ
0.....9-1/.....07.2018	9.500,00 €	 – ΑΦΜ
0.....2-1/.....08.2018	15.000,00 €	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ – ΑΦΜ.....
Σύνολο	44.500,00 €	

Ο – ΑΦΜ είναι διαχειριστής της προσφεύγουσας κοινοπραξίας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΟΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ» - ΑΦΜ αλλά ακόμη είναι διαχειριστής σε πληθώρα άλλων κοινοπραξιών όπως ενδεικτικά στις «..... ΟΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ» - ΑΦΜ, «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ» - ΑΦΜ, «..... ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ» - ΑΦΜ, «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ ΑΦΟΙΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΟΕ» - ΑΦΜ, «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ ΧΡ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» - ΑΦΜ καθώς και εταιριών όπως «..... ΧΡ ΚΩΝ ΟΕ» - ΑΦΜ, «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» - ΑΦΜ και «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» - ΑΦΜ αλλά και ο ίδιος είναι ελεύθερος επαγγελματίας (πολιτικός μηχανικός).

Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για το έτος 2017 η «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» - ΑΦΜ έχει συναλλαγές καθαρής αξίας 244.190,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 58.605,60 € με την «..... ΕΠΕ» και η «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» - ΑΦΜ έχει συναλλαγές μαζί της καθαρής αξίας 21.840,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.241,60 €.

Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι οι επιταγές εκδόσεως του – ΑΦΜ και της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» – ΑΦΜ αφορούν την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα κοινοπραξία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΟΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ» - ΑΦΜ Περαιτέρω δεν έχουν προσκομιστεί αναλυτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών για να διαπιστωθεί η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνδρομής των προϋποθέσεων έκπτωσης των εν λόγω δαπανών κρίνεται εν μέρει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, μόνο για την φορολογία του Φ.Π.Α. (ήτοι τόσο η υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017 όσο και η παρακολουθηματικού χαρακτήρα υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ πρέπει να ακυρωθούν) ενώ απορρίπτεται για τη φορολογία του εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2021 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... ... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΟΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ», ΑΦΜ και ειδικότερα:

την επικύρωση της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 και

την ακύρωση της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης μερικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017 και της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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

Υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017

Διαφορά φόρου	19.810,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	9.905,31€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	29.715,92€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	8.450,89€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.450,89€	0,00€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.868,51€	0,00€

Υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 01/01-31/12/2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	5.159,70€	0,00€

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.