



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/06/2022
Αριθμός απόφασης: 2414

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. 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».

3. Την από **25.02.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-Της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

-Της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014,

-Της υπ' αριθ. /2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 για το φορολογικό έτος 2014,

-Της υπ' αριθ. /2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25.02.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., 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./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για το φορολογικό έτος 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 22.048,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.204,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **24.252,80 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για το φορολογικό έτος 2014, μειώθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο κατά 3.678,59 € και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 15.825,41 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 7.912,71 €, ήτοι συνολικό ποσό **23.738,12 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 84.800,00 ευρώ και ΦΠΑ αυτών ποσού 19.504,00 ευρώ, πρόστιμο ποσού ύψους **9.752,00 ευρώ (50% X 19.504,00 ευρώ)**.

-Με την υπ' αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων των φορολογικών περιόδων Μαρτίου, Απριλίου και Δεκεμβρίου 2014 για τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση, πρόστιμο ύψους **300,00 ευρώ**.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 17/01/2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμων ΚΦΔ και ΦΠΑ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Από την ελεγκτική αρχή εκδόθηκε η εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιου/2021 συνεπεία της έκδοσης των υπ αριθμόν/2021 &/2021 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας με τις οποίες ορίσθηκε η επανάληψη της διαδικασίας σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 63 του Ν4174/2013 και συγκεκριμένα με τις ως άνω Αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι:

«...Επειδή ωστόσο από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ ακολουθήθηκε μόνο για την οριστική πράξη επιβολής προστίμου ενώ πριν τον οριστικό καταλογισμό σε βάρους της προσφεύγουσας, της διαφοράς φόρου εισοδήματος δεν τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ περί κοινοποίησης προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ως εκ τούτου η μη τήρηση της ως άνω προβλεπόμενης διαδικασίας καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη τυπικά πλημμελής και ακυρωτέα, προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει εκ νέου, και να εκδώσει νέα πράξη λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αυτά προσδιορισθούν, αφού σε κάθε περίπτωση τηρηθούν οι προβλεπόμενες διαδικασίες του **άρθρου 28 και 64 του Κ.Φ.Δ...**».

Η ελεγκτική αρχή σε συνέχεια των ανωτέρω προέβη σε επανάληψη του ελέγχου και ως προς τα πραγματικών δεδομένα της υπόθεσης κατά τον επανέλεγχο αναφέρονται τα εξής:

Με το αριθμ. πρωτ./2020 (αριθμ. πρωτ./2020 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ είχαν διαβιβασθεί αρχικά στην ελεγκτική αρχή οι από 23/11/2020 εκθέσεις ΚΦΑΣ, Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ με τις οποίες έκαναν γνωστό κατά βάση στην ελεγκτική αρχή ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια:

α) τριάντα έξι (36) εικονικών φορολογικών καθαρής αξίας <84.800,00€> πλέον Φ.Π.Α., από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ.

β) δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας <5.600,00€> από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής.

Σημειώνεται ότι η έκθεση ΚΦΑΣ είχε διαβιβασθεί και στην Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προκειμένου να εκδώσει και την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του νόμου 4337/2015.

Όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης εξέδωσε ως προς τις ανωτέρω παραβάσεις λήψεις εικονικών την υπ. αριθμ/20 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν. 4337/15 ποσού 36.160,00 €. Επί της εν λόγω πράξης η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. **3465/2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**. Η ως άνω απόφαση διαβιβάσθηκε στις 05/01/2022 στην ελεγκτική αρχή και σύμφωνα με αυτή κρίθηκαν ως προς την εικονικότητα των ανωτέρω συναλλαγών τα εξής:

«Α) Σχετικά με τον εκδότη **του**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του **του (ΑΦΜ** **) από την ελεγκτική αρχή είναι πλημμελής και ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας. Ο εκδότης των υπό κρίση τιμολογίων ήταν φορολογικά υπαρκτός και ικανός συναλλακτικά κατά το χρόνο πραγματοποίησης των συναλλαγών, οι οποίες ήταν πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των τιμολογίων, παραστατικά εξόφλησης, απόφαση έγκρισης περιβαλλοντικών όρων της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας για την αναγραφόμενη στα στοιχεία πτηνοτροφική μονάδα, αναλυτική κατάσταση**

με την παραγωγή της αναγραφόμενης στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πτηνοτροφικής μονάδας, έγγραφο του Τμήματος Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης Τύπων του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών από το οποίο προκύπτουν τα μηχανήματα έργου του εν λόγω εκδότη, αλλά και την υπ' αριθ./2015 ένορκη βεβαίωση του εκδότη των στοιχείων ενώπιον του Ειρηνοδίκη, που συντάχθηκε στις 17/06/2015, ήτοι σε ανύποπτο χρόνο και πριν την έναρξη κάθε ελέγχου, στην οποία καταθέτει ότι συνεργάζεται με την προσφεύγουσα παρέχοντας υπηρεσίες καθαρισμού των θαλάμων των πτηνοτροφείων της κατά την ολοκλήρωση κάθε κύκλου εκτροφής. Περαιτέρω, από το υποσύστημα υποστήριξης ελέγχου - στοιχείων δηλώσεων τιμολογίων πελατών προμηθευτών της ΓΠΣ προκύπτει ότι μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκδότη υφίσταται μια σταθερή συνεργασία από το έτος 2009 που αποτυπώνεται με την έκδοση 4 έως 9 φορολογικών στοιχείων κατ' έτος, συνολικής καθαρής αξίας από 8.000,00€ έως 21.500,00€.

Ο επιμέρους αυτός ισχυρισμός προβάλλεται βάσιμα λαμβανομένων υπόψη ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, που διέθετε την απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή (ΦΙΧ και μηχανήματα έργου), όπως ρητά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου (σελ. 57), η δε έλλειψη εξόδων κίνησης και καθαρισμού των οχημάτων και αδειών των ΦΙΧ δεν αποδεικνύει την μη παροχή των υπηρεσιών, αλλά ενδεχομένως να συνιστά παράβαση φορολογικών, περιβαλλοντικών και άλλων διατάξεων. Δεν οδηγεί δε άνευ άλλου στοιχείου στο συμπέρασμα ότι τα τιμολόγια αυτά είναι εικονικά, καθώς η εξόφληση των συναλλαγών με μεταχρονολογημένες επιταγές, την οποία η ελεγκτική αρχή απέδωσε αυθαίρετα σε σκοπιμότητα, δεν αμφισβητήθηκε. Η τυχόν ελλιπής περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών και του χρόνου πραγματοποίησής τους ακόμη και αν θεωρηθεί ότι δυσχεραίνει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και επομένως, την εξέταση της εικονικότητας ή μη, επίσης δεν αποτελεί απόδειξη εικονικότητας.

Β)Σχετικά με τον εκδότη του

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του εκδότη του (ΑΦΜ) είναι αβάσιμη και κατ' επέκταση η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη διότι οι αιτιάσεις της ελεγκτικής αρχής περί συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη είναι προδήλως αυθαίρετες και εσφαλμένες. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των τιμολογίων, παραστατικά εξόφλησης, αποφάσεις έγκρισης περιβαλλοντικών όρων της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας για τις πτηνοτροφικές μονάδες και αναλυτική κατάσταση με την παραγωγή της αναγραφόμενης στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πτηνοτροφικής μονάδας.

Επειδή, από τη συνεκτίμηση των συνυποβαλλόμενων στοιχείων και των διαπιστώσεων του ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, εφαρμόζοντας το σύστημα της εντατικής εκτροφής κοτόπουλων για κρεατοπαραγωγή και ειδικότερα αυτό της μονοεκτροφής (κοτόπουλα μιας ηλικίας, όπου η εκτροφή τους αρχίζει και τελειώνει την ίδια ημέρα), οι νεοσσοί παραλαμβάνονταν σε ηλικία 1 ή 2 ημερών, παρέμεναν στο πτηνοτροφείο για συγκεκριμένο αριθμό ημερών και στη συνέχεια τα κοτόπουλα οδηγούνταν σε πτηνοσφαγεία. Το απώτατο χρονικό σημείο εκτροφής είναι οι 60 ημέρες, το οποίο ανάλογα με τις

συνθήκες της αγοράς μπορεί και να συντηρηθεί. Ανάμεσα στις δύο εκτροφές, όπως ρητά προβλεπόταν από την εκάστοτε έγκριση περιβαλλοντικών όρων, οι θάλαμοι δεν χρησιμοποιούνταν, αλλά καθαρίζονταν, απολυμαίνονταν και παρέμεναν κλειστοί για περίπου μία εβδομάδα (υγειονομικό κενό), πριν τη τοποθέτηση των νέων πτηνών. Τα δε στέρεα απόβλητα που συγκεντρώνονταν, επί τη βάση των προβλεπομένων σε εκάστοτε έγκριση περιβαλλοντικών όρων, μετά τον καθαρισμό (απομάκρυνση με μηχάνημα απλού τύπου της κοπριάς που συγκεντρωνόταν στους χώρους εκκόλαψης) τοποθετούνταν σε κοπροσωρό και από εκεί χρησιμοποιούνταν από τους αγρότες της περιοχής για τα αγροκτήματά τους ως βελτιωτικό εδάφους. Συνεπώς, αφετηρία οποιασδήποτε περαιτέρω προσέγγισης του θέματος είναι το γεγονός ότι οι αναγραφόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εργασίες, που περιλαμβάνουν την απομάκρυνση των ακαθαρσιών από τον χώρο εκτροφής και προσομοιάζουν με χωματουργικές εργασίες έπρεπε να γίνουν, σύμφωνα με τους οικείους περιβαλλοντικούς όρους για την λειτουργία του πτηνοτροφείου, προκειμένου να τοποθετηθούν στον ίδιο χώρο νέοι νεοσσοί.

Επειδή, από τις προσκομισθείσες αποφάσεις έγκρισης περιβαλλοντικών όρων των πτηνοτροφείων της προσφεύγουσας και τις αναλυτικές καταστάσεις με την παραγωγή των πτηνοτροφικών μονάδων προκύπτει ότι οι σχετικές υπηρεσίες έχουν σε κάθε περίπτωση πραγματοποιηθεί.

Επειδή, τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν στο σύνολο τους με τραπεζικές καταθέσεις, ακόμα και αν δεν υπήρχε η υποχρέωση κατά τον τότε ισχύοντα ΚΦΑΣ (για συναλλαγές κάτω των 3.000€), χωρίς να τεθεί οιοδήποτε ζήτημα ανακύκλωσης χρημάτων που είναι χαρακτηριστικό των εικονικών συναλλαγών και θα μπορούσε να αποτελέσει τεκμήριο απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών. Επιπλέον, το γεγονός ότι ο εκδότης είχε προβεί σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών σε υποκαταστήματα της Τράπεζας Eurobank τα οποία βρίσκονταν σε περιοχές διάφορες από αυτήν στην οποία βρισκόταν η έδρα του και ότι προέβαινε σε απευθείας αναλήψεις ποσών που κατατίθεντο σε αυτούς από τους πελάτες δεν μπορεί να αποτελέσει έρεισμα ή δικαιολογητική βάση για την θεμελίωση της εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, αναφορικά με την κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των κρίσιμων συναλλαγών λόγω έκδοσης των υπ' αρ./2014,/2014 και/2014 τιμολογίων σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο εκδότης βρισκόταν στο εξωτερικό (και άρα αδυνατούσε κατά τον έλεγχο να παράσχει πράγματι τις κρίσιμες υπηρεσίες καθαρισμού), επισημαίνεται ότι η ημερομηνία που φέρουν τα υπό κρίση τιμολόγια είναι η ημερομηνία έκδοσής τους και όχι η ημερομηνία παροχής των υπηρεσιών, που ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν έγινε εμπρόθεσμη έκδοση των σχετικών τιμολογίων, το γεγονός αυτό δεν μπορεί από μόνο του να αποτελέσει στοιχείο τεκμηρίωσης εικονικότητας.

Επειδή εξάλλου, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα ενισχύει τον ισχυρισμό περί εικονικότητας, υπολογίζοντας το ύψος των συναλλαγών με βάση το κόστος εκάστου πτηνοτροφείου, παραβλέποντας την παραγωγή/εκτροφή νεοσσών κατά τη διάρκεια του έτους, όπως προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή, αν λάμβανε υπόψη της τις πραγματικές παραγωγές κάθε πτηνοτροφείου, θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι η κοστολογική επιβάρυνση εκάστου πτηνοτροφείου ήταν απολύτως αναλογική, συμμετρική των σχετικών παραγωγών και για κάθε νεοσσό η επιβάρυνση λόγω καθαρισμού είναι 0,02 - 0,03€, γεγονός που καταδεικνύει ότι η τιμολόγηση ήταν απολύτως αναλογική ανά πτηνοτροφείο.

Επειδή, οι εν λόγω υπηρεσίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούσαν να εκτελεσθούν από τους εργαζόμενους της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως εικάζει η ελεγκτική αρχή, καθότι από το σύνολο των στοιχείων προκύπτει ότι δεν διέθετε την απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή για τη διενέργεια των εν λόγω εργασιών.

Επειδή ωστόσο, η έλλειψη υλικοτεχνικής υποδομής (μηχανήματα έργου και ΦΙΧ) του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων σε συνδυασμό με την ανυπαρξία συναλλαγών για την παροχή παρόμοιων υπηρεσιών και την εκτέλεση των τοιαύτων εργασιών συνιστά τεκμήριο περί αδυναμίας του εκδότη να παράσχει τις αναγραφόμενες στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες καθαρισμού στα πτηνοτροφεία της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου περί πλήρους εικονικότητας (ως προς τη συναλλαγή) των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του του (ΑΦΜ), είναι πλημμελώς, ανεπαρκώς και μη ειδικώς αιτιολογημένη.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω, διά της παρούσας κρίνεται ότι τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του προαναφερθέντος εκδότη, ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές (καθαρισμό πτηνοτροφείων) και συνεπώς, **δε δύναται να εκληφθούν ως εικονικά ως προς τη συναλλαγή αλλά μόνον ως προς το πρόσωπο του φερόμενου ως εκδότη**, ο οποίος δεν ήταν σε θέση να παράσχει τις αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες καθαρισμού των πτηνοτροφείων, καθότι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, δε διέθετε την απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή. Κατά συνέπεια, οι επιμέρους ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας και πραγματοποίησης των συναλλαγών, προβάλλονται βάσιμα και γίνονται εν μέρει δεκτοί βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

Επειδή, ο εκδότης κατά τον κρίσιμο χρόνο δεν διέθετε καμία εγκατάσταση ούτε διέθετε μηχανήματα και πάγιο εξοπλισμό για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Η ανάθεση της πραγματοποίησης των εργασιών καθαρισμού των πτηνοτροφείων στον φερόμενο εκδότη του (ΑΦΜ), προϋπόθετε, κατ' ελάχιστο από την πλευρά της προσφεύγουσας (στο πλαίσιο της κοινής συναλλακτικής πρακτικής), την έρευνα για την αξιοπιστία και τις δυνατότητες του παρέχοντος τις υπηρεσίες, από την οποία αδιαμφισβήτητα θα προέκυπτε η συναλλακτική του ανυπαρξία.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί καλοπιστίας της ως λήπτριας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.».

Κατόπιν των ανωτέρω η ελεγκτική αρχή κατά την κρίση της δεσμεύθηκε σχετικά με την παραπάνω απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης η οποία εξέτασε ως αρμόδια την εικονικότητα των στοιχείων και της επιβολής του Προστίμου του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τελικώς έκρινε τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση:

α. του ως μη εικονικά, καθότι αφορούν σε πραγματική συναλλαγή και ως εκ τούτου εκπίπτουν οι δαπάνες αυτές από τα ακαθάριστα έσοδα και επίσης ότι έχουν δυνατότητα έκπτωσης και στο ΦΠΑ

β. του ως εικονικά, αλλά μόνον ως προς το πρόσωπο του φερόμενου ως εκδότη, ο οποίος δεν ήταν σε θέση να παράσχει τις αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία

υπηρεσίες καθαρισμού των πτηνοτροφείων, χωρίς καλοπιστία και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν οι δαπάνες αυτές από τα ακαθάριστα έσοδα και ούτε και έχουν δυνατότητα έκπτωσης και στο ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Πλημμελείς οι καταλογιστικές πράξεις λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του ΚΦΔ (ν.4174/2013). Σύμφωνα με τον ΚΦΔ δεν θεωρείται εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά σε πραγματική συναλλαγή αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. (σχετική ΠΟΛ1142/2016 και η ΣΤΕ 2319/2021).

-Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο άλλως νομικά πλημμελείς λόγω ελλείψεως αιτιολογίας άλλως λόγω καλοπιστίας στο πρόσωπο της Προσφεύγουσας. Από την ελεγκτική αρχή και από την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης αφενός δεν αποδεικνύεται η συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη καθώς ο θα μπορούσε προκειμένου να εκτελέσει τις εργασίες που του ανέθεσε η προσφεύγουσα να έχει λάβει υπηρεσίες εξωτερικών συνεργατών. Και στην περίπτωση που ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι υφίσταται συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη καθώς τοντον γνώρισε μέσω του ο οποίος ήταν επί χρόνια συνεργάτης της. Δεδομένου ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν, ότι ο εκδότης ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία έφεραν όλα τα γνωρίσματα των γνησίων φορολογικών στοιχείων είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία και επιπλέον είχαν εξοφληθεί μέσω τραπεζικών καταθέσεων η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι καλόπιστη και ότι έχει την δυνατότητα έκπτωσης αυτών τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ.

-Νομικά πλημμελής η επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ως αντικείμενη στην διάταξη του άρθρου 62 παρ.6 του ΚΦΔ. Με δεδομένο ότι έχει επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017 το οποίο είναι σε κάθε περίπτωση μεγαλύτερο από το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ η προσβαλλόμενη πράξη του ΦΠΑ κατά το μέρος που αφορά στην επιβολή προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ θα πρέπει να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» ορίζονται τα εξής:

«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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας».

Επειδή στο άρθρο 71 του ν.4174/2013 (Όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζονται τα εξής:

«Τα άρθρα 17 , 18 , 19 , 20 και 21 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70).».

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζονται:

«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.1071/2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η **ΓΝΣΚ 170/2014** γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2. Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης .

III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το

προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστewας λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1097/2016 ορίζονται τα εξής:

«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 στα άρθρο 6 του ν.2523/1997, στο άρθρο 55 παρ.2δ του ΚΦΔ και στο άρθρο 79 του ν 4472/2017 ορίζεται:

«Άρθρο 6 του ν.2523/1997

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

Άρθρο 55 παρ.2δ του ν.4174/2013

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Άρθρο 79 του ν.4472/2017

«1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή στο άρθρο 58Α παρ.2 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«2. 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 στο άρθρο 62 παρ.6 του Ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«6. Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.».

Επειδή στο άρθρο 63 παρ.8 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί την απόφαση της ΔΕΔ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ως προς την κρίση της για τις υπό κρίση συναλλαγές καθώς ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές με τον συγκεκριμένο εκδότη και όχι με τρίτο πρόσωπο, διότι τόσο από την ελεγκτική αρχή όσο και από την Απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης δεν τεκμηριώθηκε η συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των φορολογικών στοιχείων, αφετέρου και σε κάθε περίπτωση ενήργησε καλόπιστα και συνεπώς έχει δυνατότητα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών.

Ωστόσο ως αναλυτικά αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών με την επιχείρηση του και το θέμα της ύπαρξης καλοπιστίας από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας έχει ήδη κρίνει η Υπηρεσία μας με την με αριθμ./2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Και συγκεκριμένα κρίθηκε βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας ότι **«οι υπό κρίση συναλλαγές είναι εικονικές μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς ο εκδότης κατά τον κρίσιμο χρόνο δεν διέθετε καμία εγκατάσταση ούτε διέθετε μηχανήματα και πάγιο εξοπλισμό για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Η ανάθεση της πραγματοποίησης των εργασιών καθαρισμού των πτηνοτροφείων στον φερόμενο εκδότη του (ΑΦΜ) προϋπόθετε, κατ' ελάχιστο από την πλευρά της προσφεύγουσας (στο πλαίσιο της κοινής συναλλακτικής πρακτικής), την έρευνα για την αξιοπιστία και τις δυνατότητες του παρέχοντος τις υπηρεσίες, από την οποία αδιαμφισβήτητα θα προέκυπτε η συναλλακτική του ανυπαρξία. Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί καλοπιστίας της ως λήπτριας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.»**.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απαραδέκτως αμφισβητεί την προαναφερθείσα Απόφαση της Υπηρεσίας μας καθώς σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ.8 του ΚΦΔ προβλέπεται για αυτό η άσκηση δικαστικής προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και Οδηγίες της Διοίκησης σαφώς ορίζεται ότι σε περίπτωση λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη για να υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ μια εκ των προϋποθέσεων είναι η καλοπιστία του λήπτη του φορολογικού στοιχείου. Στην προκειμένη περίπτωση και δεδομένου ότι δεν έχει τροποποιηθεί το νομικό πλαίσιο ούτε και έχουν μεταβληθεί τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως τέθηκαν υπόψη στην Υπηρεσία μας κατά τον χρόνο έκδοσης της Απόφασης, έχει ήδη κριθεί με την προαναφερθείσα Απόφαση, ότι πρόκειται για εικονικές συναλλαγές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και δεν υφίσταται καλοπιστία από την πλευρά της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου ορθώς η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν δύναται να εκπέσουν ως δαπάνες τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος όσο και από τις φορολογητέες εκροές στο ΦΠΑ.

Επειδή πέραν των ανωτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ στην οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και η ταυτόχρονη επιβολή του άρθρου 79 του ν.4472/2017 αντίκειται στην διάταξη του άρθρου 62 παρ.6 του ΚΦΔ ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς από τις προαναφερθείσες διατάξεις σαφώς διαπιστώνεται ότι δεν αφορά σε επιβολή προστίμου για την ίδια παράβαση του ΚΦΔ. Η περίπτωση του άρθρου 79 του ν.4472/2017 προβλέπεται από άλλη διάταξη νόμου και αφορά στην ειδική περίπτωση επιβολής προστίμου λόγω έκπτωσης από τον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου ενώ η επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.2 αφορά στην ανακρίβεια που διαπιστώνεται στην υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/01/2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος ,ΦΠΑ, και προστίμων ΚΦΔ και ΦΠΑ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
..... κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25.02.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με **Α.Φ.Μ.**, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:**

-Της υπ' αριθ. /**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

-Της υπ' αριθ. /**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014,

-Της υπ' αριθ. /**2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 για το φορολογικό έτος 2014,

-Της υπ' αριθ. /**2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014,

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

Φορολογικό έτος 2014

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	22.048,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.204,80
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	24.252,80

(ως η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014)

ΦΠΑ

Διαφορά δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	3.678,59
Διαφορά φόρου ΦΠΑ	15.825,41
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	7.912,71
Σύνολο φόρου για καταβολή	23.738,12

(ως η υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014)

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 ποσού 9.752,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 για το φορολογικό έτος 2014)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1^α και παρ.2^α του ν.4174/2013 ποσού 300,00 ευρώ

(ως η υπ' αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.