



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

17/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

1497

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

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

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**», με Α.Φ.Μ., με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού, αριθ., κατά της υπ' αριθ. /20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας αιτείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 25-01-2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 77.615,53 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 23.284,66 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 100.900,19 €.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. /06-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό διάστημα 01-01-2015 έως 31-12-2015, η προσφεύγουσα, η οποία έχει κύρια δραστηριότητα «.....», εξέδωσε ανακριβώς λογιστικά αρχεία (στοιχεία) για την τεκμηρίωση συναλλαγών παροχής υπηρεσιών προς την αντισυμβαλλόμενη «.....» με ΑΦΜ ως κάτωθι:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΤΠΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΦΠΑ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ (23%)
1	28/02/2015	145.200,24	153.200,24	8.000,00	1.840,00
3	31/03/2015	97.399,00	152.307,00	54.908,00	12.628,84
7	30/04/2015	193.235,27	311.091,12	117.855,85	27.106,85
12	31/05/2015	200.740,06	357.435,06	156.695,00	36.039,85
ΣΥΝΟΛΟ				337.458,85	77.615,54

Οι ως άνω ανακρίβειες προέκυψαν διότι, όπως προκύπτει από τα εν λόγω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, κατά τον προσδιορισμό της καθαρής αξίας των υπηρεσιών αφαιρούνται ποσά για «..... Α.Τ.Ε.» «.....» και «.....», δίχως να αποδεικνύεται η πραγματοποίησή τους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης για την υπό κρίση περίοδο, άλλως αντισυνταγματικότητα των διατάξεων της παραγράφου 27^α του άρθ. 66 του ν. 4646/2019.** Προκειμένου να τύχει εφαρμογής το άρθ. 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019 θα πρέπει να συντρέχουν κάποιες από τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθ. 36 παρ. 3^α ώστε να είναι νόμιμη η επιμήκυνση της αρχικής πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή. Εν προκειμένω, τα επικαλούμενα στοιχεία ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για παράταση της προθεσμίας παραγραφής.
- **Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη** καθώς με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....» υπεγράφη ιδιωτικό συμφωνητικό με το οποίο συμφωνήθηκε ότι όταν η προσφεύγουσα ως Υπεργολάβος χρησιμοποιεί σκαπτικά μηχανήματα και καύσιμα της εταιρείας «.....», θα λαμβάνει μικρότερη αμοιβή. Τα συγκεκριμένα ποσά δεν αποτελούν έσοδα καθώς και οι δύο εταιρείες είναι μόνο εργοληπτικές εταιρείες και δεν οφείλουν να τιμολογήσουν τα ως άνω. Επιπλέον, στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπήρχε η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αγοράς από τον αγοραστή, όπως προβλέπεται από το άρθρο 8 παρ. 10 και 11 του ν. 4308/2014, διότι τα εν λόγω ποσά δεν αποτελούν αμοιβή της προσφεύγουσας, καθώς αφαιρέθηκαν πριν την εκκαθάριση της αμοιβής, όπως προβλεπόταν από την σύμβαση.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 10 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. 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 σύμφωνα με το άρθρο 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

[...] β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρων

και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

[...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, με τη με αριθ. Ε. 2057/25-09-2023 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», δόθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις:

«ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με: α) την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 και 3 του ν.4987/2022, εφεξής ΚΦΔ, αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, καθώς και των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 για περιπτώσεις φοροδιαφυγής και β) τον χρόνο κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

[...]

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του

ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς η φορολογική αρχή είχε στην διάθεσή τα επικαλούμενα στοιχεία από το έτος 2021, ήτοι εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για παράταση της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό διάστημα 01-01-2015 έως 31-12-2015, η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς λογιστικά αρχεία (στοιχεία) για την τεκμηρίωση συναλλαγών παροχής υπηρεσιών προς την αντισυμβαλλόμενη «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 337.458,85 € πλέον ΦΠΑ 77.615,54 €.

Επειδή, το σύνολο του ΦΠΑ της ανακριβούς έκδοσης προς απόδοση ανέρχεται στο ποσό των 77.615,54 €, ήτοι σε ποσό άνω των 50.000,00 €. Βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρ. 66 του ΚΦΔ το ως άνω αδίκημα συνιστά φοροδιαφυγή και υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν. 4646/2019, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλεται.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί νόμου και ουσίας αβάσιμης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014:

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

[...]

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή επίσης σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ:

«5 [...] 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. [...]».

Επειδή επίσης σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 2859/2000:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

[...]

5.Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη εκπώσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

-έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

-τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν. [...]»

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....» υπεγράφη ιδιωτικό συμφωνητικό με το οποίο συμφωνήθηκε ότι όταν η προσφεύγουσα ως Υπεργολάβος χρησιμοποιεί σκαπτικά μηχανήματα

και κύσιμα της αντισυμβαλλόμενης, θα λαμβάνει μικρότερη αμοιβή. Τα συγκεκριμένα ποσά δεν αποτελούν έσοδα καθώς και οι δύο εταιρείες είναι μόνο εργοληπτικές εταιρείες και δεν οφείλουν να τιμολογήσουν τα ως άνω. Επιπλέον, στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπήρχε η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από την αντισυμβαλλόμενη- αγοράστρια, όπως προβλέπεται από το άρθρο 8 παρ. 10 και 11 του ν. 4308/2014, διότι τα εν λόγω ποσά δεν αποτελούν αμοιβή της προσφεύγουσας, καθώς αφαιρέθηκαν πριν την εκκαθάριση της αμοιβής, όπως προβλεπόταν από την σύμβαση.

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων προκύπτει ότι κατά τον προσδιορισμό της καθαρής αξίας των υπηρεσιών που παρείχε η προσφεύγουσα προς την αντισυμβαλλόμενη όπως αυτές απεικονίζονται στα με αριθ. .../28-02-2015, .../31-03-2015, .../30-04-2015,/31-05-2015 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, αφαιρούνται ποσά για «.....» «.....» και «.....», για τα οποία δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο, ούτε επισυνάπτεται στις σχετικές μηνιαίες επιμετρήσεις και αναλύσεις λογαριασμών, οποιοδήποτε στοιχείο, παραστατικό ή συμφωνητικό που να πιστοποιεί και να αποδεικνύει την πραγματοποίησή τους.

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζονται:

«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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, επικαλείται το από 06-02-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της αναφέρει αναλυτικά τον τρόπο με τον οποίο θα αμείβεται, δίχως ωστόσο να προσκομίζει το εν λόγω συμφωνητικό με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς της και ως εκ τούτου αυτοί αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στη με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως κάτωθι:

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

Υπ' αριθ./20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α-Φορολογική περίοδος 01/02/2015- 31/12/2015:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	77.615,53 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	23.284,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100.900,19 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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