



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26.04.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1073

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με κύριο αντικείμενο εργασιών την καλλιέργεια ελιών για την παραγωγή ελαιόλαδου πρόστιμο ποσού 374,40 €, λόγω της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου πώλησης, καθαρής αξίας 5.760,00 € πλέον Φ.Π.Α. 748,80 €, το πρόστιμο του οποίου ανέρχεται στο 50% του Φ.Π.Α. αυτού.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 4.875,97 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.437,99 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.068,44 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 8.382,40 €, κατόπιν α) λήψης δέκα επτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 5.165,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.239,60 €, β) λήψης είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 9.950,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.388,00 €, γ) μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου πώλησης, καθαρής αξίας 5.760,00 € πλέον Φ.Π.Α. 748,80 € και δ) μη εκπιπτόμενων προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, κατά παράβαση του άρθρου 23 ιβ' του ν 4172/2013, συνολικής καθαρής αξίας 410,49 € πλέον Φ.Π.Α. 98,51 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου

για έκπτωση ποσού 661,94 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 3.812,97 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.532,09 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 5.345,06 €, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές του προαναφερθέντος μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων και προσωπικών καταναλωτικών δαπανών.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών (αριθ. εισερχ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. για την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, βάσει της οποίας η προαναφερθείσα εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

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

1) Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Εν προκειμένω, ο έλεγχος αναφέρει ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν είχε ηλεκτροδότηση και δεν ήταν ενεργή, ενώ πρόκειται για υπαρκτή επιχείρηση. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα συνυποβάλλει α) την υπ' αριθ. ατομική ειδοποίηση ΙΚΑ, σχετικά με κύριες εισφορές που καταλογίστηκαν σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης και αφορούν εργαζόμενους για την περίοδο 2009-2013, β) την από κατάσταση του ΙΚΑ, στην οποία αναγράφονται αποδοχές και οφειλόμενες εισφορές της εκδότριας επιχείρησης, γ) την από καρτέλα εργοδότη, δ) την με αριθ. πρωτ. ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών του Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Εισφορών της εκδότριας επιχείρησης και ε) το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του Δήμου και το από κλητήριο θέσπισμα του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης σχετικά με αυθαίρετη κατασκευή από την εκδότρια επιχείρηση. Περαιτέρω, η εικονικότητα των τιμολογίων της επιχείρησης «.....» στηρίζεται στο ότι είχε συναλλαγές με την «.....», συνεπώς παραβιάζεται η αρχή της πλήρους, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

2) Σε ότι αφορά τις δήθεν προσωπικές δαπάνες, αυτές ήταν απαραίτητες για την επιχείρησή της, καθόσον τα εξαρτήματα των μηχανημάτων από λαμαρίνες χρειάζεται να βαφούν κάθε χρόνο.

3) Όσον αφορά τη μη έκδοση τιμολογίου πώλησης αραβοσίτου, οι αγροί προσβλήθηκαν από μύκητες και δεν συνέλλεξε παραγωγή. Σε κάθε περίπτωση, η απόδοση των αγρών, δεν μπορούσε να είναι μεγαλύτερη των 800 κιλών κατά στρέμμα.

4) Παραγράφηκε το δικαίωμα ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. 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, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4987/2022 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, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικότεχνικής 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Ειδικότερα, για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρησης «..... - ΑΦΜ» με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο εξορυκτικών μηχανημάτων και μηχανημάτων για κατασκευαστικά έργα και έργα πολιτικού μηχανικού, αυτοκινήτων και αμαξωμάτων ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Από την επισκόπηση των καταστάσεων πελατών-προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε προβεί στις απαιτούμενες αγορές για την

πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες.

- Δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ.).

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, διαπιστώθηκε ότι δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, σύμφωνα με τα δεδομένα που διαβίβασαν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2016 και 2017. Υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ανωτέρω έτη με μηδενικές εκροές και εισροές.

- Από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, επέλεξαν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) αξίας μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησης τους μέσω του τραπεζικού συστήματος με προφανή επιδίωξη των «συναλλασσόμενων» την καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Περαιτέρω, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, εκδόθηκαν το φορολογικό έτος 2017, η δε κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των εν λόγω στοιχείων ανάγεται στο φορολογικό έτος 2017. Η επικληθείσα από την προσφεύγουσα υπ' αριθ. ατομική ειδοποίηση ΙΚΑ αφορά ληξιπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2009 έως 2013 και η με αρ. πρωτ. ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών του Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Εισφορών αφορά περίοδο οφειλής από το 2008 έως το 2013. Στην από κατάσταση ασφαλισμένων του ΙΚΑ καταγράφονται αποδοχές εργαζομένων και εισφορές για χρονικές περιόδους από το 2008 έως το 2015. Και η από καρτέλα εργοδότη περιλαμβάνει χρεώσεις και πιστώσεις της εκδότριας επιχείρησης σχετικά με ασφαλιστικές εισφορές το χρονικό διάστημα από 2008 έως 2016. Σε κάθε περίπτωση, το γεγονός της μη απασχόλησης εργατοϋπαλληλικού προσωπικού από την εκδότρια επιχείρηση, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, προκύπτει από το με αρ. πρωτ. σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος ΕΦΚΑ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου. Τέλος, σύμφωνα με το από κλητήριο θέσπισμα του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης, οι αυθαίρετες οικοδομικές εργασίες έλαβαν χώρα στις 04-02-2015, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος.

Επειδή, η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. (καφέ μπαρ) α) δεν είχε τη δυνατότητα να πουλήσει τα αγαθά και να παρέχει τις υπηρεσίες

που αναγράφονται στα οικεία τιμολόγια, εκδόσεώς της, β) μοναδικός προμηθευτής της ήταν η επιχείρηση «.....», γ) δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, κατά το φορολογικό έτος 2017, με ειδικότητες σχετικές και δ) εξέδωσε τιμολόγια αξίας μικρότερης ή ίσης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφευχθεί η υποχρέωση εξόφλησής τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, με αποτέλεσμα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία να κριθούν ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και καλοπιστία της ως λήπτριας, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

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: ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...»

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. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣΤΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, η ελέγχουσα φορολογική αρχή τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία του Φ.Π.Α. απέρριψε δαπάνες που κρίθηκαν ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, κατά παράβαση του άρθρου 23 ιβ' του ν. 4172/2013 και του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, καθαρής αξίας 48,39 € πλέον Φ.Π.Α. 11,61 €, εκδόσεως «.....», ΑΦΜ με αιτιολογία εμπορεύματα – χαρτικά, καθαρής αξίας 72,58 € πλέον Φ.Π.Α. 17,42 €, εκδόσεως, ΑΦΜ με αιτιολογία χρώματα και καθαρής αξίας 289,52 € πλέον Φ.Π.Α. 69,48 €, εκδόσεως «.....», ΑΦΜ με αιτιολογία CONSOLE PS4 + FIFA 18.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι ως άνω δαπάνες αφορούν την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ προσδιόρισε παραγωγή και πώληση αραβόσιτου τουλάχιστον καθαρής αξίας 5.760,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13% 748,80€ λαμβάνοντας υπόψη την έκταση που αλώνισε η προσφεύγουσα ήτοι 24 στρέμματα * 1.000 κιλά * 0,24€/κιλό και ειδικότερα:

α) Την με αριθ. πρωτ. κατάσταση ελέγχου αιτήσεων παραγωγών 2017 (ΟΣΔΕ) που κατατέθηκε από την προσφεύγουσα, όπου για το ελεγχόμενο έτος 2017, δηλώθηκαν τριάντα τέσσερα (34) στρέμματα χωράφια με καλλιέργεια αραβόσιτου, εκ των οποίων τα 19,4 στρέμματα με καλλιέργεια αραβόσιτου (σπόρου) DEKALB και τα υπόλοιπα 14,6 στρέμματα με καλλιέργεια αραβόσιτου (σπόρου) PIONEER,

β) Την δήλωση καλλιέργειας αγρότη για το έτος 2017, όπου η προσφεύγουσα δήλωσε ότι θα καλλιεργήσει 34 στρέμματα χωράφια υπολογίζοντας να της αποδοθούν 37.400 κιλά αραβόσιτος με μέση απόδοση ανά στρέμμα 1.100 κιλά και αξία 0,24€ το κιλό, ήτοι 8.976,00€,

γ) Το με αριθ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 1.020,00 € πλέον ΦΠΑ 13% 132,60€ που εξέδωσε ο (θεριζοαλωνιστής), όπου περιγράφονται τα εξής, ως έξοδα αλωνισμού: αλωνισμοί αραβόσιτου στρέμμα 24.000 X 0,012€=288,00€,

δ) Το με αριθ. πρωτ., έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Περιφερειακής Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Περιφερειακής Ενότητας Καβάλας (Τμήμα Ποιοτικού και Φυτοϋγειονομικού Ελέγχου), με θέμα την παροχή πληροφοριών για στρεμματικές αποδόσεις καλλιεργειών για την περίοδο έτους 2017, σύμφωνα με το οποίο η μέση απόδοση για την

καλλιέργεια αραβόσιτου είναι 1.000 κιλά ανά στρέμμα και η μέγιστη απόδοση ανέρχεται σε 1.400 κιλά ανά στρέμμα,

ε) Το στέλεχος των Τιμολογίων Πώλησης Νο 1 έως 50 και των Δελτίων Αποστολής Νο 1 έως 50 της προσφεύγουσας, απ' όπου δεν προέκυψε καμία πώληση αραβόσιτου καθώς και καμία διακίνηση, μεταφορά αραβόσιτου.

Συνεπώς, για την παραπάνω πώληση ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν εκδόθηκε τουλάχιστον (1) ένα φορολογικό στοιχείο αξίας, ήτοι Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών ή Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής αξίας 5.760,00 € πλέον ΦΠΑ 748,80€.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι τα φυτά προσβλήθηκαν από μύκητες και ήταν ακατάλληλα για συγκομιδή και ως εκ τούτου τα αλώνισε για να καθαρίσουν οι αγροί της, χωρίς όμως να προσκομίσει οτιδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει κάτι τέτοιο.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι εκδοθείσες πράξεις αφορούν το φορολογικό έτος 2017, και εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του 2023, ήτοι πριν την παρέλευση της προθεσμίας παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης.

Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.	374,40€
---	---------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	4.875,97€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.437,99€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.068,44€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	8.382,40€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	3.812,97€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.532,09€
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.345,06€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	661,94€

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

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.