



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.04.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 955

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 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος 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 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος 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 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε για την προσφεύγουσα εταιρία (καφέ μπαρ) η αναγνωριζόμενη ζημία έτους κατά 12.666,21 € και της επιβλήθηκε φόρος ποσού 17.732,51 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 8.866,26 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 26.598,77 €, λόγω λήψης είκοσι οκτώ (28) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 92.545,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 22.210,80 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. (σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος με την οποία πρόσθεσε μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ποσού 18.732,20 €, που αντιστοιχούσε στην αξία φορολογικών στοιχείων έκδοσης της ως άνω εταιρείας, τα οποία είχαν έκαστο αξία άνω των 500,00 € και δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.162,22 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 21.048,58 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 10.524,30 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 31.572,88 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 22.210,80 € των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν α) η από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ / Α' Υποδιεύθυνση / Α2 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων, η οποία διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ..... έγγραφο της ανωτέρω υπηρεσίας (Αριθ. πρωτ. εισερχ.....), β) το υπ' αριθ. πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, που έλαβε αριθ. πρωτ..... από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το οποίο η φορολογική αρχή ζητούσε έλεγχο των συναλλαγών με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., γ) το υπ' αριθ. πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, που έλαβε αριθ. πρωτ..... από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το οποίο ζητούσε έλεγχο των συναλλαγών με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και δ) το υπ' αριθ. πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, που έλαβε αριθ. πρωτ..... από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το οποίο ζητούσε έλεγχο των συναλλαγών με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

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

1) Εσφαλμένη η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2) Οι συναλλαγές σε κάθε περίπτωση ήταν πραγματικές και ως εκ τούτου στη χειρίστη περίπτωση θα πρέπει να χαρακτηριστούν ως εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Το Δικαστήριο της ΕΕ, το οποίο είναι αρμόδιο για τα ζητήματα του Φ.Π.Α., έχει δεχθεί τη δυνατότητα έκπτωσης των εισροών, εάν η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί έστω και με διαφορετικό πρόσωπο. Οι δε σχετικές καταβολές στο μέτρο που υπερέβαιναν τα 500 ευρώ έγιναν μέσω τραπεζικών επιταγών, με συνέπεια, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, να εκπίπτουν νομίμως από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Συνεπώς, εσφαλμένα απορρίφθηκαν οι ως άνω δαπάνες κατά τα άρθρα 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. και κατά το άρθρο 30 του Φ.Π.Α..

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

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».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. 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 Κ.Φ.Δ. 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 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, 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιών του 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, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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 μὲν 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός των οικείων φόρων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστатωμένα στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται 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 τα ακόλουθα:

- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του φορολογικού έτους 2017, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε προβεί στις απαιτούμενες αγορές (δηλώνονται αγορές καθαρής αξίας 4.850,66 €) για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων (δηλώνονται πωλήσεις καθαρής αξίας 1.409.608,87 €) 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. Επιπλέον, δεν διέθετε ως αποθέματα τα παραπάνω είδη.

- Δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά το φορολογικό έτος 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ.). Επιπρόσθετα, δεν προσκόμισε, μετά από σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης.

- Σε προγενέστερο έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για τα έτη 2012-2017, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, σύμφωνα με τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.

- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017. Υπέβαλε δε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές (ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών προκύπτουν πωλήσεις και αγορές) και μεταφερόμενο το ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 38.785,57€ από προηγούμενες χρήσεις.

- Από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις συμφωνούσαν 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 καταστράτηγηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Στην υπό κρίση περίπτωση, από την επισκόπηση των στοιχείων πληρωμών, συνολικού ποσού 85.585,00 €, που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ήτοι τραπεζικών επιταγών προς την εκδότρια επιχείρηση και τις απαντήσεις της (αριθ. πρωτ.) και της (αριθ. πρωτ.), οι επιταγές που έχουν μεταβιβαστεί στη «.....» και οι οποίες δεν εισπράττονται τελικώς από τον, ως φυσικό πρόσωπο, ο οποίος είναι και ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, ή υπαλλήλους της προσφεύγουσας, ή υπαλλήλους άλλων εταιρειών του διαχειριστή της

προσφεύγουσας, ανέρχονται μόλις σε 6.030,00 €, δηλαδή στο ποσό των 79.555,00 € προκύπτει ανακύκλωση χρημάτων.

Περαιτέρω, όσον αφορά τις οικοδομικές - ηλεκτρολογικές - υδραυλικές εργασίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία αυτές δεν θα μπορούσαν να εκτελεστούν από την εκδότρια επιχείρηση, διότι αφενός δεν ταυτίζονται με τις δηλωθείσες στο μητρώο του υποσυστήματος του TAXIS δραστηριότητές της, αφετέρου δε διέθετε την αναγκαία υλικοτεχνική υποδομή και εξειδικευμένο προσωπικό. Επιπλέον, τα εμπορεύματα που φέρεται να πουλάει η εκδότρια επιχείρηση δεν ταυτίζονται με καμία από τις αγορές της, όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα των προμηθευτών της.

Επιπροσθέτως, όσον αφορά τις φερόμενες εργασίες ανακαίνισης του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας στην οδό στη Θεσσαλονίκη, τα οικεία τιμολόγια έχουν εκδοθεί σε ημερομηνίες προγενέστερες (κατά τον Νοέμβριο και Δεκέμβριο του έτους 2017) του χρόνου υπογραφής της σύμβασης υπεργολαβίας την .../03/2018 μεταξύ αυτής και της επιχείρησης «.....», γεγονός που δε συνάδει με την κοινή επιχειρηματική πρακτική, ενώ το συμφωνητικό υποβλήθηκε εκπρόθεσμα με την υπ' αριθ. δήλωση. Επιπλέον, δεν αναγράφεται στη σύμβαση η διάρκεια αυτής και ο χρόνος εκτέλεσης των κατασκευαστικών εργασιών (ημερομηνίες έναρξης των εργασιών και ολοκλήρωσης). Σε πολλά σημεία του κειμένου του συμφωνητικού τονίζεται ότι ο εγκαταστάτης διαθέτει εξειδικευμένες γνώσεις, εμπειρία και δηλώνει ότι τυγχάνει ο μοναδικός, πραγματικός και αποκλειστικός εργοδότης του απασχολούμενου κατά την εκτέλεση του έργου εργατοτεχνικού προσωπικού και ως εκ τούτου αυτός αποκλειστικά και μόνο ευθύνεται και βαρύνεται ως προς την επιλογή των εργατών. Ωστόσο, η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών αυτών πόσο μάλλον με ανάλογη εξειδίκευση, ούτε προσκόμισε μετά από πρόσκληση συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα.

Ακόμη, στα δελτία αποστολής - τιμολόγια και τα είδη προς πώληση που αφορούν ανταλλακτικά φορτηγών αυτοκινήτων, ανταλλακτικά γεωργικών μηχανημάτων, νύχια κουβάδων, τσιμούχες, υγρά αντιψυκτικά, διαλυτικά και ορυκτέλαια λιπαντικά αναγράφονται με γενική και αόριστη περιγραφή.

Τέλος, όσον αφορά τις εργασίες που αφορούν τη συντήρηση και επισκευή των με αρ. κυκλοφορίας και οχημάτων τρίτων που όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα πραγματοποιήθηκαν σε χώρους και με εξοπλισμό των πελατών της, επισημαίνεται ότι δεν είχε δηλώσει ως αντικείμενο δραστηριότητάς της την παροχή υπηρεσιών συνεργείου αυτοκινήτων ούτε διέθετε εξειδικευμένο προσωπικό για τέτοιες υπηρεσίες.

Επειδή, το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας όλων των προμηθευτών της προσφεύγουσας, πλην της εταιρείας «.....» – Α.Φ.Μ., είναι α) λιανικό εμπόριο super market, β) χονδρικό εμπόριο γαλακτοκομικών, γ) χονδρικό εμπόριο καφέ, δ) χονδρικό εμπόριο ποτών, ε) χονδρικό εμπόριο αναψυκτικών και εμφιαλωμένων νερών, στ) παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής, ζ) εμπόριο νωπών φρούτων & λαχανικών, η) χονδρικό εμπόριο άλλων τροφίμων, κ.α.. Ως εκ τούτου η μοναδική επιχείρηση που θα μπορούσε να την είχε προμηθεύσει με

αγαθά, τα οποία στη συνέχεια να είχε μεταπουλήσει στις επιχειρήσεις α) «.....» με Α.Φ.Μ., β) με Α.Φ.Μ. και γ) με Α.Φ.Μ. ήταν η εταιρεία «.....» – Α.Φ.Μ. Επιπροσθέτως, το σύνολο του προσωπικού της προσφεύγουσας, εννέα (9) εργαζόμενοι, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ..... έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α. – Τοπική Διεύθυνση Α' Θεσσαλονίκης, δηλώθηκε με Κ.Α.Δ. 5542 : Καφενεία, ζαχαροπλαστεία, γαλακτοκομικά (καταστήματα πώλησης) και με ειδικότητα 514020 : Προσωπικό εκτός χώρου κουζίνας (π.χ. Μπουφетζής κλπ).

Συνεπώς, η προσφεύγουσα α) δεν είχε τη δυνατότητα να πουλήσει τα αγαθά και να παρέχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα οικεία τιμολόγια, εκδόσεώς της, β) δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, κατά το φορολογικό έτος 2017, με ειδικότητες σχετικές και γ) εξέδωσε προς τις ως άνω τρεις επιχειρήσεις τιμολόγια αξίας μικρότερης ή ίσης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφευχθεί η υποχρέωση εξόφλησής τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ενώ από το τηρούμενο γενικό ημερολόγιο προκύπτει ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν, εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς την ίδια ημέρα της έκδοσής τους, ως εκ τούτου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς τις ως άνω τρεις επιχειρήσεις είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, πόσω μάλλον 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 περί πραγματικών συναλλαγών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 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, 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: 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,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Με βάση τα παραπάνω ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ούτε τον ΦΠΑ αυτών προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών της.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

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

Διαφορά φόρου	17.732,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	8.866,26€

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	26.598,77€
Μη αναγνωριζόμενη ζημία	12.666,21€

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

Διαφορά φόρου	21.048,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.524,30€
Σύνολο φόρου για καταβολή	31.572,88€
Μη αναγνωριζόμενο υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.162,22€

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.