



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 11/05/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **901**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ.....**, με κύρια δραστηριότητα, υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου, Β' κατηγορίας και κάτω, με εστιατόριο, με έδρα στην, Τ.Κ....., κατά:

α) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2011(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010)

β) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011),

γ) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

δ) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011

ε) της με αριθμό/2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

στ) της με αριθμό/2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010 και

ζ) της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3& 5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 16-01-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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:

1) Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2011(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε η ζημία που δήλωσε η προσφεύγουσα κατά το ποσό των 2.518.155,40€, (από το ποσό των 4.233.209,87 σε 1.715.054,47€).

2) Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε η ζημία που δήλωσε η προσφεύγουσα κατά το ποσό των 2.712.185,50€, (από το ποσό των 5.425.549,63€ σε 2.713.364,13€).

3) Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το ποσό προς έκπτωση κατά 379,80€(από 325.317,72€ σε 324.937,92€)

4) Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το ποσό προς έκπτωση κατά 1.372,90€(από 266.121,02€ σε 264.748,12€)

5) Με την με αριθμό/**2017** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 300,00€, για ανακριβή υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010.

6) Με την με αριθμό/**2017** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 Ν.4472/2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ύψους 232,05€, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-12/12/2010 και

7) Με την με αριθμό/**2017** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν. 4337/2015 *χρήσης 1/1-31/12/2010*, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 6.442,00€, διότι υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις: α) Δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της 41 παραστατικά δαπανών β) Δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο ήτοι την απόδειξη δαπάνης που αφορούσε την πληρωμή μουσικών γ) εξέδωσε κατά το χρονικό διάστημα 01/07/2010-31/12/2010, συνολικά 4.194 αθεώρητα φορολογικά στοιχεία(Α.Π..Υ), τα οποία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία πριν τη διενέργεια του ελέγχου, χωρίς να υπάρχει το στοιχείο της παραδρομής, διότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 36, παρ.8 του ΠΔ186/92, ήτοι μη υποβολή δηλώσεων παρακράτησης φόρου, δ) έλαβε δύο φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, και συγκεκριμένα τα υπ' αριθ.ΤΔΑ: 2890/18-06-2010 αξίας 1.950,00€ και 2891/18-06-2010 αξίας 260,00€ και ε) δεν εξόφλησε την υπ' αριθ. 416/28-6-2010 Απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 9000€ και εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ..... όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει από 01/6/2010 με την παρ.25^α του άρθρου 19 του Ν3842/2010.

8)κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» καθώς και των ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005 και ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010 έως και 31/12/2011, δυνάμει της υπ' αριθμ. 97/29-8-2014 εντολής μερικού ελέγχου, η οποία στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τις .../2015, .../2016 και την/**2017** εντολές ελεγχ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .

Σύμφωνα με την από 06/12/2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, για δε τη χρήση 2010 συνολικό ποσό 196.341,84€ και για τη χρήση 2011 ποσό 194.030,10€.

Η προσφεύγουσα με τη παρούσα ενδικοφανή, όσον αφορά τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προσβάλλει μέρος των λογιστικών διαφορών και από την πράξη επιβολής προστίμου του 7 §§ 3 & 5 Ν. 4337/2015, *χρήσης 2010*, προσβάλλει μόνο τη

παράβαση που αφορά τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ως ακολούθως:

1. Από το Λογαριασμό.: 60.00.04.000 «Αμοιβές οικοδομών», και 60.00.04.003 «Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ οικοδομών», δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 115.720,54€, από το οποίο η προσφεύγουσα προσβάλει μόνο το ποσό των 14.449,36€, που αφορά αποδοχές του προσωπικού της. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή έστειλε στο ΙΚΑ ~ Υποκατάστημα, το υπ' αριθ.πρωτ...../....-2016 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζητούσε να τους γνωρίσει τον αριθμό των εργαζομένων που απασχόλησε η προσφεύγουσα, τις αποδοχές καθώς και το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που κατεβλήθησαν ή βεβαιώθηκαν, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011.

Το ΙΚΑ, με το αρ. πρωτ./2016 έγγραφο του ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι το προσωπικό που ασφάλισε, οι αποδοχές και οι εισφορές είχαν ως εξής:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡ. ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	ΜΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΕΙΣΦΟΡΕΣ
2010	172	1.113.784,39	517.341,49
2011	202	1.040.929,13	476.294,71

Με βάση των ανωτέρω στοιχείων του ΙΚΑ (υποκατάστημα ...)προέκυψαν διαφορές σε αντιπαραβολή από τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων της προσφεύγουσας,, ως προς το ύψος των ακαθαρίστων αμοιβών προσωπικού, όπως απεικονίζονται παρακάτω:

	Βάσει Λογ/μού 60.00.00 «Τακτικές Αποδοχές»	Βάσει Έγγραφης Γνωστοποίησης ΙΚΑ	Διαφορά
Μικτές Αποδοχές Προσωπικού	1.128.233,75	1.113.784,39	14.449,36
Μικτές Αποδοχές Προσωπικού	1.048.167,92	1.040.929,13	7.238,79

2): Από το Λογαριασμό.:62.04.01.001 «ενοίκια κτιρίων υποκαταστήματος», δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά: 17.200,00€, για τη χρήση 2010 και 15.950€ για τη χρήση 2011 και το καθένα αφορά δαπάνη μίσθωσης για τη διαμονή του

προσωπικού της. Από τα δικαιολογητικά έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα και ειδικότερα τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης που καταρτίστηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και των εκμισθωτών δεν προέκυψαν αναλυτικά τα ονοματεπώνυμα των υπαλλήλων της που στεγάστηκαν στα συγκεκριμένα δωμάτια, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η επαλήθευση του τόπου μόνιμης κατοικίας τους και συνεπώς δεν μπορεί να αποδειχτεί ότι για τις δαπάνες αυτές υπήρχε δικαίωμα έκπτωσης.

3) Από το Λογαριασμό: 64.01.01.001 «έξοδα ταξιδίων εξωτερικού Χ.Δ.Ε», και «έξοδα ταξιδίων εξωτερικού Χ.Δ.Ε υποκ/τος», δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά **31.736,04€**, και **7.874,00** για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά αφορούν δαπάνες ξενοδοχείων και αεροπορικών εισιτηρίων που έγιναν για σκοπούς μετάβασης και διαμονής στο εξωτερικό συνολικού ύψους 34.531,25€, στη χρήση 2010. Από τα δικαιολογητικά έγγραφα που επέδειξε στον έλεγχο η προσφεύγουσα δεν προκύπτει ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες δαπάνες και κατ' επέκταση, δεν είναι δυνατόν να αποδειχτεί ο παραγωγικός χαρακτήρας αυτών. Επιπρόσθετα, για τις δαπάνες εισιτηρίων ρώσων μαθητών που εκδόθηκαν από το πρακτορείο....., αξίας 16.450,00€ (ΑΠΕΙ 2382/01- 06-2010, ΑΠ Π ΕΙΣ 3264), δεν επιδείχθηκαν αντίστοιχα δικαιολογητικά. Συνολικά δεν αναγνωρίστηκε το ποσό των **31.736,04€ για τη χρήση 2010 και 7.874,00€ για τη χρήση 2011.**

4.1). Από το Λογαριασμό 62.05.01.001 «Ασφάλιστρα Μεταφ. Μέσων Κεντρικού», δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά **1.193,67€**, και **1.051,06€** για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, που αφορούν τα ασφάλιστρα του υπ' αριθ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, κυλινδρισμού 3.498 κ.ε, λόγω του μη παραγωγικού χαρακτήρα των εν λόγω δαπανών.

4.2) Από το Λογαριασμό 62.07.03.001 «Μεταφ. Μέσων Κεντρικού με ΦΠΑ», δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά **1.820,85€** και **1.938,44€** για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, που αφορούν δαπάνες συντήρησης και επισκευής του υπ' αριθ. κυκλοφορίας..... Ε.Ι.Χ., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, κυλινδρισμού 3.498 κ.ε, λόγω του μη παραγωγικού χαρακτήρα των εν λόγω δαπανών.

4.3) Από το Λογαριασμό 63.03.00.001 «Φόροι-Τέλη Κυκλοφορίας Αυτ/των Επιβ. 2000», δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά **1000,00€** και **202,34€** για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, που αφορούν τέλη κυκλοφορίας του υπ' αριθ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, κυλινδρισμού 3.498 κ.ε.,.

4.4.) Από το Λογαριασμό 63.98.09.000 «ΦΠΑ Μη Εκπιπτόμενος στη φορ. Εισοδήματος», δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό **273,83 €** για τη χρήση 2010, που αφορά τον ΦΠΑ δαπάνης καυσίμων, του υπ' αριθ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, κυλινδρισμού 3.498 κ.ε.,.

4.5) Από το Λογαριασμό 64.00.09.001 «Έξοδα Κίνησης Ι.Χ. χωρίς Δικ.Έκπτ», δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά **1.344,20 € και 920,39€** για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, που αφορούν δαπάνες καυσίμων του υπ'αριθ. κυκλοφορίαςΕ.Ι.Χ., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, κυλινδρισμού 3.498 κ.ε.,.

4.6) Από το Λογαριασμό 66.03.01 «αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων», δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά **11.263,65€ € και 11.263,65€** για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, που αφορούν τις αποσβέσεις του υπ'αριθ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, κυλινδρισμού 3.498 κ.ε.,.

Συνολικά οι ανωτέρω δαπάνες είναι 16. 896,20€ για τη χρήση 2010 και 15.375,88€ για τη χρήση 2011.

5) Από το Λογαριασμό 66.00.05 «αποσβέσεις φυτειών» ποσό 9.584,72€ για τη χρήση 2010 και 9.727,36€ για τη χρήση 2011: αφορά αποσβέσεις που διενεργήθηκαν σε δαπάνες διαμόρφωσης εξωτερικού χώρου και ειδικότερα τοποθέτησης δέντρων, φυτών, λουλουδιών. *Ειδικότερα, στο λογαριασμό 10.05 του ΕΓΛΣ καταχωρήθηκαν δαπάνες διαμόρφωσης εξωτερικού χώρου και ειδικότερα τοποθέτησης δέντρων, φυτών, λουλουδιών, χλοοτάπητα κ.τ.λ., καθώς επίσης και διάφορων συναφών κατασκευών με τη χρήση δομικών υλικών. Για την απόσβεση των κατασκευών με τη χρήση δομικών υλικών εφαρμόστηκε ο ορθός συντελεστής που προβλέπεται από το Π.Δ. 299/2003 (8% - άρθρο 3, παρ.1, περ.γ).*

Επιπλέον από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, μετέφερε στη χρήση 2010 ζημία παρελθουσών χρήσεων ύψους 2.222.988,80, χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.12 του Ν.3888/2010. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις 2007 έως και 2009 με την αποδοχή του υπ'αριθ. .../2010, εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, βάσει του οποίου για τη χρήση 2008 προέκυψε αποκρυβείσα ύλη αξίας 10.500€, λόγω του υφισταμένου υπ'αριθ. .../2010 δελτίου πληροφοριών. **Συνεπώς και στη χρήση 2011, είχε δικαίωμα να μεταφέρει μόνο τη ζημία χρήσεως 2010, ποσού 1.715.054,47€, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ.12 του Ν.3888/2010.**

Επιπρόσθετα, από τον συμπληρωματικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ για τις χρήσεις 2004-2006, βάσει της υπ' αριθ. .../2014 εντολής ελέγχου καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας ουσιαστικές παραβάσεις για τα έτη 2004, 2005, 2006 που αφορούσαν τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με την από..... /2017 συνταχθείσα έκθεση ΦΠΑ, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από το φόρο εκροών τα ακόλουθα ποσά ΦΠΑ εισρών:

Χρήση 2010: συνολικός φόρος εισρών ποσού 379,80 €, ο οποίος αντιστοιχεί σε δαπάνες της παρ.4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000, ύψους 1.962,13€, και είναι : α) δαπάνες επισκευής για το

με αριθμό κυκλοφορίας Ι.Χ.Ε. για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ., βάσει των παρακάτω τιμολογίων:

A) ΑΠΥ .../10 1.275,43 + 242,33 ΦΠΑ 19%

B) ΑΠΥ/10 545,42 + 124,75 ΦΠΑ 23%, και

β) δαπάνη ταξιδίου προσωπικού της προσφεύγουσας βάσει της υπ' αριθ. ... /10, ΑΠΥ , αξίας 141,28€ πλέον ΦΠΑ (9%) 12,72€, η οποία αφορά δαπάνη ταξιδίου προσωπικού της επιχείρησης για την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.

Χρήση 2011: συνολικός φόρος εισροών ποσού 201,78€, ο οποίος αντιστοιχεί σε δαπάνες της παρ.4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000, ύψους 877,36 €, και αφορούν δαπάνες επισκευής για το με αριθμό κυκλοφορίας Ι.Χ.Ε., και πραγματοποιήθηκαν με τα ακόλουθα παραστατικά:

ΑΠΥ/05-04-2011 καθαρής αξίας 211,26 πλέον ΦΠΑ (23%) 48,58 €

ΑΠΥ/03-06-2011 καθαρής αξίας 60,97 πλέον ΦΠΑ (23%) 14,03 €

ΑΠΥ ... /17-02-2011 καθαρής αξίας 130,02 πλέον ΦΠΑ (23%) 29,90 €

ΤΔΑ/17-02-2011 καθαρής αξίας 8,96 πλέον ΦΠΑ (23%) 2,06 €

ΑΠΥ/20-01-2011 καθαρής αξίας 466,15 πλέον ΦΠΑ (23%) 107,21 €

Με την από/2017 συνταχθείσα έκθεση προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν2523/1997, επιβλήθηκαν στη προσφεύγουσα πρόστιμα για ανακριβή υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων ετών 2010 και 2011, εκ των οποίων προσβάλλεται μόνο για τη χρήση 2010.

Με την από/2017 συνταχθείσα έκθεση προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, επιβλήθηκε στη προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 464,10€, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως διαπιστώθηκε και καταγράφεται με την οικεία έκθεση ΚΒΣ(ΠΔ.186/92), της φορολογικής αρχής.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα με την από/2017 έκθεση ΚΒΣ(ΠΔ.186/92), κρίθηκε λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν από την **επιχείρηση**, **με ΑΦΜ**, επί της οδού και αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο Η/Υ και λογισμικού:

1. ΤΔΑ .../2010 καθαρής αξίας 1.950,00€

2. ΤΔΑ .../2010 καθαρής αξίας 260,00€

Για την εκδότρια επιχείρηση, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ το υπ' αριθμόν/22-8-2013 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ, το οποίο ανέφερε ότι για την προαναφερόμενη εκδότρια επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε στις χρήσεις 01/01/2001 έως και 31/12/2010 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Όλες οι διαπιστώσεις περί εικονικότητας της ως άνω εκδότριας επιχείρησης καταγράφονται στην από 24/07/2013 συνταχθείσα έκθεση ΚΒΣ(ΠΔ.186/92), της και συγκεκριμένα:

1) Δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της, Μετά δε από αλλεπάλληλες επισκέψεις των υπαλλήλων της υπηρεσίας από το 2004 μέχρι σήμερα, στη δηλωμένη διεύθυνση ως έδρα της, η επιχείρηση δεν βρέθηκε. Το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του ακινήτου υπογράφηκε την/1999 μεταξύ της εταιρείας

.....(ιδιοκτήτρια) και τουο οποίος την 1-3-2002 το υπομίσθωσε στην..... Το ακίνητο αυτό το οποίο εμφανίζεται να είναι η έδρα της επιχείρησης είναι εγκαταλειμμένο, η δε ιδιοκτήτριαπτώχευσε από τον Αύγουστο του 2000 και το ακίνητο εκπλειστηριάστηκε.

2) Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στη διεύθυνση της έδρας της.

3) Δεν υπάρχει λογιστής ή λογιστικό γραφείο που να έχει επί του παρόντος την επίβλεψη της ελεγχόμενης.

4) Σύμφωνα με τα δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις του 2004, 2005, 2006 και 2007, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2001 ως και τη χρήση 2010.

5) Από τη σύγκριση των δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.

6) Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.

7) Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την ελεγχόμενη ως πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήσε.

8) Από τον προσεκτικό έλεγχο των εταιρειών που υπέβαλλαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, προμηθευτών και δήλωσαν την ελεγχόμενη ως πελάτη, προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών αφορούν προσωπικά έξοδα, όπως έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, leasing αυτοκινήτων, τηλεφωνικά, courier, αγορά ειδών προσωπικής χρήσης ή οικιακής χρήσης κλπ του υπεύθυνου της ελεγχόμενης

9) Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. έτος 2009 και έπειτα.

10) Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.

11) Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό από την έναρξη της όπως προκύπτει από τα αρχεία της υπηρεσίας μας.

12) Όπως προέκυψε τόσο από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων εταιρειών, όσο και από την επίσκεψη στην Ξενοδοχειακή μονάδα (....) στη ..., τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν τόσο την αποστολή εμπορευμάτων όσο και τις εργασίες εγκατάστασης ηλεκτρονικών κλειδαριών και των αντίστοιχων προγραμμάτων είναι έκδοσης της ελεγχόμενης με έδρα στο που όπως ήδη αναφέρθηκε δε βρέθηκε ποτέ σε λειτουργία.

13) Όπως προέκυψε τόσο από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων εταιρειών, όσο και από τις επισκέψεις στην Ξενοδοχειακή μονάδα (....ΑΦΜ) και στην επιχείρηση (ΑΦΜ) στη ..., όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν άμεση

επικοινωνία με τον (πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της), με κινητό τηλέφωνο.....

Σύμφωνα με τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ..., όλα τα προαναφερθέντα συνηγορούν στο ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η ελεγχόμενη απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και στο εξωτερικό.

Από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι αυτή έλαβε τα δύο προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία, τα καταχώρησε στα βιβλία της και λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος. Η προσφεύγουσα εξόφλησε τα εν λόγω τιμολόγια με επιταγή της ...BANK, η οποία φέρει τον αριθμό . εκδόσεως .../2010, ποσού 2.674,10€, όπως αποτυπώνεται στο σώμα της επιταγής και προκύπτει από τραπεζικό έγγραφο της ... BANK. Κατόπιν των ανωτέρω και μετά από την αυτοψία που διενήργησε η Φορολογική Αρχή, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και της καταλόγισε το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ' του Ν.4337/2015.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου, -2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Οι συναλλαγές με την, είναι πραγματικές, καθότι είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, είχε νομίμους εκπροσώπους(..... ως Πρόεδρος Δ.Σ.), και επιπλέον η πραγματοποίηση των συναλλαγών ενισχύεται από την εξόφληση των τιμολογίων με επιταγές μέσω τραπεζής.

Η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ... είναι χωρίς καμία αμφιβολία υπαρκτό νομικό πρόσωπο, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον .., με τον οποίο η προσφεύγουσα ερχόταν σε επαφή, προκειμένου να ολοκληρώσει τις συναλλαγές της. Ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας εισέπραττε τις επιταγές που εκδόθηκαν προς εξόφληση των επίδικων τιμολογίων, όπως προκύπτει και από το αποτέλεσμα της έρευνας που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα Τραπεζικά ιδρύματα.

2. Το ζήτημα της εικονικότητας της επιχείρησης «.....», έχει απασχολήσει τη φορολογική διοίκηση και σε άλλες περιπτώσεις βάσει των οποίων κρίθηκε το ζήτημα: α) σε τουλάχιστον δύο ακόμη περιπτώσεις, από τις οποίες έχει αμετακλήτως κριθεί ότι ουδεμία εικονικότητα υφίσταται στο πρόσωπο της εκδότριας «.....», οι δε ελεγχόμενες εταιρείες απηλλάγησαν πλήρως (σχετ. η με αριθμ. 1984 απόφαση της Δ.Ε.Δ. και η με αριθμ. ID έκθεση μερικού ελέγχου Δ.Ο.Υ. ...).β) βάσει της υπ'αριθ. ../2017 Απόφασης της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, που αφορούσε την ίδια την προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2004,2005 και 2006, απεφάνθη ότι τελούσε σε καλή πίστη και γ)βάσει της υπ'αριθ... /2017 Απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..., δια της οποίας ακυρώθηκαν όλες οι καταλογιστικές πράξεις της Δ.Ο.Υ. ... και δ)βάσει της υπ'αριθ/..../2007 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ ,δια της οποίας δεν αποδείχθη κανένα στοιχείο εικονικότητας.

3. Παρά την προσκόμιση ατράνταχτων στοιχείων, αλλά και από τις διαπιστώσεις του ίδιου του ελέγχου, προέκυψε ότι το σύνολο των συναλλαγών της με την εταιρεία «...» είναι πραγματικές, εντούτοις η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ενάντια ακόμη και στα συμπεράσματα του δικού της ελέγχου και αυτοψίας, παραπέμποντας απλά ως δικαιολογία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεών της, στην με αριθμ. .../2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ..., την οποία θεωρεί ως μόνη αρμόδια να κρίνει επί του ζητήματος της εικονικότητας.
4. Τα παραληφθέντα στοιχεία του ΙΚΑ(νυν ΕΦΚΑ), που ζήτησε και έλαβε η Φορολογική αρχή σχετικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας των επίμαχων χρήσεων είναι μεν ορθά, αλλά αναφέρονται στο ύψος των αποδοχών, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση καταβολής εισφορών, δηλαδή υφίσταται πλαφόν για την καταβολή εργοδοτικών εισφορών. Η ίδια κατέβαλλε σε κάποιους υπαλλήλους της μισθούς ανώτερους από το πλαφόν, όπως πχ. στον διευθυντή της, κατέβαλλε για το έτος 2010 μηνιαίως 3.281,83€ ενώ το ανώτατο πλαφόν για το οποίο υπάρχει υποχρέωση καταβολής εργοδοτικών εισφορών είναι 2.432,25€ μηνιαίως.
5. Η αναγραφή των ονοματεπωνύμων των υπάλληλων στα μισθωτήρια συμβόλαια είναι πρακτικά αδύνατο, καθώς το προσωπικό δεν είναι ποτέ μόνιμο και τα δωμάτια διαμονής ενοικιάζονται συνήθως χωρίς να γνωρίζει η ίδια ποιοι θα εργαστούν μελλοντικά. Σε κάθε περίπτωση στον έλεγχο προσκομίστηκαν καταστάσεις με ονοματεπώνυμα εργαζομένων που είχαν μόνιμη κατοικία σε μεγάλη απόσταση από την έδρα της εργοδότης-επιχείρησης.
6. Στον έλεγχο προσκομίστηκε κατάσταση με τα ονόματα αυτών που ταξίδεψαν, με τους τόπους προορισμού και τους σκοπούς ταξιδιών.
7. Η φορολογική Αρχή μη ορθώς δεν αναγνώρισε τις εν γένει συνολικές δαπάνες συντήρησης του Ε.Ι.Χ, με αριθμό κυκλοφορίας..., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, με το πρόσχημα ότι είναι πολυτελής.
8. Ορθώς διενεργήθηκαν οι αποσβέσεις των παγίων στον περιβάλλοντα χώρο, οι οποίες είναι καταχωρημένες στον λογαριασμό 10.05.
9. Ορθώς δηλώθηκε η ζημία, ώστε να αποτυπώνεται η πραγματική εικόνα της.
10. Μη ορθή κρίση της φορολογικής αρχής για τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ, δεν υφίσταται ανακρίβεια.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προσβαλλόμενο λόγο σχετικά με την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των ληφθέντων τιμολογίων, από την « ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92(όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν.3842/2010), ορίζεται:

Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας 1.000 (χιλίων) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας.

Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.: 1506/30-01-2007, Αθήνα, «Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.»

Επειδή, δυνάμει της από/2013 έκθεσης ελέγχου(ΚΒΣ), της ΔΟ.Υ τεκμηριώθηκε η εικονικότητα της εκδότριας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, όσον αφορά τη δυνατότητα πραγματοποίησης των συναλλαγών βάσει των τιμολογίων που εξέδωσε σε διάφορες επιχειρήσεις.

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία, το πραγματικό της επίμαχης συναλλαγής, που ενισχύθηκε από την εξόφληση των τιμολογίων μέσω τραπεζής, και την καλή της πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της **και τα οποία έγιναν δεκτά από τον έλεγχο ανάγοντας την εικονικότητα μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.** Περαιτέρω από τη φορολογική αρχή, η οποία έλαβε υπόψη της, τόσο τις σχετ. ΠΟΛ1071/2015 και 1097/2016, που αναφέρονται στη συνδρομή καλής πίστης του λήπτη και τη δυνατότητα της να εκπέσει το φόρο εισροών των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων και ακολούθως την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω αγοράς ή δαπάνης, όσο και την ../2017 Απόφαση της ΔΕΔ, αναγνώρισε στην ελεγχόμενη επιχείρηση το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω δαπάνης και του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα αρ. ../2010 και ../ 2010 Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής που εκδόθηκαν από την εταιρείαμε ΑΦΜ ... και τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής από τη φορολογική αρχή .

Επειδή, ακολούθως ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ., από τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται, ότι η επιβολή τους δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι

υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η ύπαρξη καλής πίστης από τον λήπτη του εν λόγω εικονικού φορολογικού στοιχείου. Μόνο στις περιπτώσεις που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη προβλέπεται, όσον αφορά στην επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. μείωση κατά 50% του προβλεπόμενου προστίμου που επιβάλλεται σε βάρος του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Τέλος, σχετικά με την επίκληση της με αριθμ. ID έκθεσης μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ..., καθώς και των με αριθμ. .../2015 και .../2017 αποφάσεων της Δ.Ε.Δ., σημειώνεται ότι δεν τυγχάνει εν προκειμένω, αναλογικής εφαρμογής, δεδομένου ότι, πρόκειται για υποθέσεις με άλλα πραγματικά περιστατικά. Στην με αριθμ./2017 απόφαση, η ακύρωση των πράξεων οφείλεται σε μη επαρκή και ενδελεχή έλεγχο της αρμόδιας των καταλογιστικών πράξεων, Δ.Ο.Υ. Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση της Δ.Ε.Δ, έγινε αποδεκτό ότι τηρούνται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης της εν λόγω δαπάνης και της έκπτωσής της από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και της άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, σύμφωνα με το σκεπτικό των με αριθμ. 170/2014 και 134/2016 Γνωμοδοτήσεων του Ν.Σ.Κ., οι οποίες έγιναν αποδεκτές από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ενώ ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. η επιβολή τους δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Όσον αφορά την αριθμ. 895/2007 έκθεση του ΣΔΟΕ, αφορά μόνο πρόστιμο μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων μετά από πρόσκληση.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

Ως προς τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους οι οποίοι άπτονται των λογιστικών διαφορών του ελέγχου, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 31 του Ν2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης είναι οι παρακάτω, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:

α) παραγωγική είναι πραγματική(όχι εικονική ή πλασματική ή διπλά καταχωρημένη) β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλ. να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται εάν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος π.χ, έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδιού επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, γιατί κρίθηκαν ασύμφορες, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από

διάταξη του νόμου. Οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία, δ) η δαπάνη να είναι, βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη, ε) να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου, ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο, ζ)η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά(π.χ τιμολόγιο, αποδείξεις κλπ), η η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά(π.χ αποσβέσεις),(Δαπάνες επιχειρήσεων -Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη, έκδοση 2006, σελ.123).

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν3842/2010, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι:

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωσή του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών. Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η σταδιακή εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου.

Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

....

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, **εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης**. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, συμφωνά με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου

και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.

Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους, είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.

Επιχειρήσεις, που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους, δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του [άρθρου 15 του Ν. 1892/1990](#) (ΦΕΚ 101 Α').

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Ν.2244/1994 (ΦΕΚ 168 Α'), για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η.

ξ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση, ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45.

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1005/14-1-2005, που έχουν οριστεί οι εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία, προβλέπεται:

43. Οι δαπάνες περιβάλλοντος χώρου (δεντροφύτευση και συντήρηση αυτής) ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιούνται. (ΠΟΛ.1028/2006)

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1036/2-3-2006,(Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3427/27.12.2005 (ΦΕΚ 312Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. (Αρ.Πρ. 1022452/10255/Β0012), ορίζεται ότι:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού προστέθηκαν οι περιπτώσεις σ, τ, υ, φ', χ, ψ και ω στην παράγραφο 1 του Άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., με τις οποίες καθιερώνονται νέες περιπτώσεις δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα:

α. Με την περίπτωση σ' αναγνωρίζονται προς έκπτωση **τα έξοδα ταξιδίων** με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει **ο σκοπός του ταξιδιού** των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα **αεροπορικά, σιδηροδρομικά, κλπ. εισιτήρια** μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. Αντίθετα, **δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες** μετάβασης των λοιπών προσώπων (π.χ. συζύγου, τέκνων) που συνοδεύουν τους διευθυντές, στελέχη, κλπ. στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, **θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της** επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός. Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου αλλά και στην περίπτωση αυτή, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι του αντίστοιχου ποσού της διαμονής.

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της

επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι.

Επειδή, το υπ' αριθμόν .../2016 έγγραφο του ΙΚΑ-Υποκατάστημα ..., ως δημόσιο έγγραφο που παράγει έννομο αποτέλεσμα, απάντησε επί των συγκεκριμένων πληροφοριών που ζήτησε η φορολογική αρχή με το υπ' αριθμόν .../2016 έγγραφο της, όσον αφορά το πλήθος των εργαζομένων που απασχόλησε η προσφεύγουσα, τις αποδοχές και το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν για τις επίμαχες χρήσεις 2010 και 2011.

Επειδή, από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας δεν επαληθεύτηκε το ποσό των 14.449,36€ και 7.238,79€ για τις χρήσεις 2010 και 2011 αντίστοιχα, με τα στοιχεία που έστειλε το ΙΚΑ-Υποκατάστημα ..., με το προαναφερόμενο έγγραφο του, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, όσον αφορά τη λογιστική διαφορά που προκύπτει από τις εργοδοτικές εισφορές της μισθοδοσίας, δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, για να αναγνωρισθεί η δαπάνη κάλυψης ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, έχει ως προϋπόθεση, την υπαγωγή των ποσών αυτών σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, όσον αφορά τη λογιστική διαφορά που προκύπτει από τα ενοίκια που καταβάλει για τη διαμονή των εργαζομένων σ' αυτήν, δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε στη φορολογική αρχή ότι το εν λόγω αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας..., μάρκας Daimler Chrysler-ML 350, εξυπηρέτησε παραγωγικούς σκοπούς της επιχείρησης, δηλ. αφορούσε την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία και συνέβαλλε στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, κριτήριο και απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να έχει εφαρμογή η παρ.1, περ. β) του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, για την αναγνώριση τους, και συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, η προσφεύγουσα για τις δαπάνες των ταξιδίων εξωτερικού προσκόμισε στη φορολογική αρχή, δικαιολογητικά για έξοδα μετάβασης(αεροπορικά εισιτήρια και παραστατικά

διαμονής σε ξενοδοχείο), στο Καζάν της Ρωσίας κατά το διάστημα 16-17 Απριλίου 2010, αφού έλαβε υπόψη το τιμολόγιο (Invoice No .../2010), από το οποίο αποδείχτηκε η συμμετοχή της σε τουριστική έκθεση (ενοικίαση χώρου τουριστικού περιπτέρου) και συνεπώς κρίθηκε συνολικά ως παραγωγική δαπάνη.

. Ορθώς η φορολογική αρχή αναγνώρισε τις δαπάνες, συνολικού ποσού 5.328,33€, που πραγματοποιήθηκαν για τη συμμετοχή της σε τουριστική έκθεση, βάσει των παρακάτω παραστατικών.

1. Υπ' αριθ./14-04-2010 Απόδειξη Πώλησης Εισιτηρίων αξίας 2.040,00 € - Travel

2. Υπ' αριθ./14-04-2010 Απόδειξη Πώλησης Εισιτηρίων αξίας 658,40 € - Travel

3. Υπ' αριθ. .../21-04-2010 Πιστωτικό Τιμολόγιο αξίας 680,00 € - Travel

4. Υπ' αριθ./07-05-2010 Πιστωτικό Τιμολόγιο αξίας 586,56 € - Travel

5. Υπ' αριθ./1/19-04-2010 Τιμολόγιο αξίας 1.363,37 € -

Επειδή για τις υπόλοιπες δαπάνες που αφορούν τα ταξίδια εσωτερικού και εξωτερικού η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τα σχετικά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ο παραγωγικός χαρακτήρας αυτών, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις των εκπιπτόμενων δαπανών, οι ισχυρισμοί της δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1028/2006, ορίζεται ρητά ότι «Οι δαπάνες περιβάλλοντος χώρου (δεντροφύτευση και συντήρηση αυτής) ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιούνται.

Επειδή, από τα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι στους λογαριασμούς παγίων(10.05.00.000 - 10.05.00.001), καταχωρήθηκαν τιμολόγια δαπανών που αφορούσαν δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντα χώρου του ξενοδοχείου, σχετικά με αγορές λουλουδιών, δενδροφύτευση, και συντήρηση αυτών, και διενεργήθηκαν ετήσιες αποσβέσεις, οι οποίες αφορούν για το έτος 2010, συνολικά ποσό 9.584,72€ και για το έτος 2011 ποσό ύψους 9.727,36€. Τα έτη κτήσης των φερόμενων παγίων ανάγονται πριν από τα επίμαχα έτη του ελέγχου ήτοι για το έτος 2010 με διενεργηθείσες αποσβέσεις 9.584,72€, τα έτη κτήσης των φερόμενων παγίων ανάγονται από το 2009 και πριν. Αντίστοιχα και για το επίμαχο έτος 2011 με διενεργηθείσες αποσβέσεις 9.727,36€, τα έτη κτήσης τους ανάγονται από το έτος 2010 και πριν.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν εξέπεσε εντός της χρήσης τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τον περιβάλλοντα χώρο του ξενοδοχείου (δεντροφύτευση και συντήρηση αυτής), απώλεσε το δικαίωμα της έκπτωσης της σχετικής δαπάνης και συνεπώς οι ισχυρισμοί της δεν δύναται να γίνουν δεκτοί.

Ως προς τον ισχυρισμό της μεταφερόμενης ζημίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.3 του Ν.2238/1994, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: "Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Το τρίτο εδάφιο της παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.2 Ν.3091/2002, ΦΕΚ Α 330/24.12.2002.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.12 του άρθρου 6 του Ν.3888/2010, ορίζεται ότι:

12. Ζημιά που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιούμενης χρήσης δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων χρήσεων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, εφόσον η χρήση αυτή ή κάποια από τις τέσσερις (4) προηγούμενες χρήσεις βαρύνεται με παράβαση Κ.Β.Σ. ή άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που επαυξάνει το φόρο ή με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή, η προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 (οικ. Έτη 2008, 2009 και 2010) περαίωσε βάσει του υπ' αριθ./-2010 σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010, συνολικού ποσού 165.470,79€, που εκδόθηκε από τη... Δ.Ο.Υ ..., στο οποίο συμπεριλήφθηκε το υπ' αριθμ. .../12-1-2010 δελτίο πληροφοριών βάσει του οποίου προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 10.500,00€ για το έτος 2008. Η προσφεύγουσα στη φορολογική δήλωση οικ. έτους 2011 (χρήση 2010) μετέφερε **παράτυπα** ζημιά παρελθουσών χρήσεων ποσό ύψους 2.222.988,80€, λόγω ύπαρξης του επιβαρυντικού στοιχείου που προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 10.500,00€.

Συνεπώς οι εν λόγοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Ν.2859/2000, μεταξύ των άλλων 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.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπονευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, **καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.**

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,

Επειδή, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, η προσφεύγουσα για το έτος 2010, εξέπεσε ΦΠΑ ποσών 242,33€(19%) και 124,75€, που αφορούν αντίστοιχα δαπάνες για επισκευές που πραγματοποίησε στο με αριθμό κυκλοφορίας Ι.Χ.Ε., δυνάμει των σχετικών ΑΠΥ:/11-02-10 αξίας 1.275,43€ ΦΠΑ(19%) και/04-08-αξίας 545,42€ πλέον ΦΠΑ(23%) 124,75 €. Επιπροσθέτως εξέπεσε ΦΠΑ, ποσού 12,72€ , που αφορά δαπάνη ταξιδίου προσωπικού, δυνάμει της ΑΠΥ/14-1-2010 αξίας 1.962,13€ ήτοι συνολικό ποσό ΦΠΑ 379,80€, που αντιστοιχεί σε συνολικές δαπάνες ύψους 1.962,13€. Επιπλέον, για το έτος 2011 διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε ΦΠΑ συνολικού ποσού 196,95 €, που αφορούν δαπάνες για επισκευές και συντήρηση που πραγματοποίησε στο με αριθμό κυκλοφορίας Ι.Χ.Ε....., δυνάμει των σχετικών ΑΠΥ:

- 1)...../....-2011 καθαρή αξία 211,26 πλέον ΦΠΑ 23% 48,58€
- 2)/.....2011 καθαρή αξία 60,97 πλέον ΦΠΑ 23% 14,03€
- 3)/.....2011 καθαρή αξία 130,02 πλέον ΦΠΑ 23% 29,90€
- 4)...../.....2011 καθαρή αξία 8,96 πλέον ΦΠΑ 23% 2,06 €
- 5)...../.....2011 καθαρή αξία 466,15 πλέον ΦΠΑ 23% 107,21€

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.2523/1997, μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: 1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από

σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Με την παρ.3 εδ.α άρθρου 21 Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α 242/19.10.2001 ορίζεται ότι:

3. α) Τα ποσά προστίμου που προβλέπονται σε δραχμές από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2002 και μετά σε εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ".

Επειδή, η προσφεύγουσα διενήργησε παράτυπα έκπτωση ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρ. 30 παρ 4 του Ν.2859/2000, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλλε το σχετικό πρόστιμο ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς το πρόστιμο του ΦΠΑ , από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.1 του Ν.2523/1997, ορίζεται ότι:

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017, ορίζεται ότι: . 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, στη προκειμένη περίπτωση η εικονικότητα ανάγεται μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη και αναγνωρίστηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο η καλή πίστη του λήπτη εφαρμόζοντας τις με αριθμ. 1071/2015 και 1097/ 2006 ΠΟΛ.

Περαιτέρω το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 επιβάλλεται όταν ο υπόχρεος στο φόρο διενεργεί έκπτωση του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή αναγνώρισε τη συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη των επίμαχων εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων και αναγνώρισε, εξ αυτού του λόγου, το δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, συνεπώς δεν υφίσταται διαφορά επί της κύριας πράξης του ΦΠΑ από αυτή την αιτία και λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα του εν λόγω προστίμου δε θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/97 και άρθρου 79 Ν.4472/2017, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, λόγω έλλειψης νομικού ερείσματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «», **με ΑΦΜ.....**

Α) την απόρριψη και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμό/....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2011(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010)

β) της με αριθμό ... /....2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011),

γ) της με αριθμό/...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

δ) της με αριθμό/...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011

ε) της με αριθμό/...2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

στ) της με αριθμό/...2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Β) την αποδοχή και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμό/...-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

α) η με αριθμό/....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2011(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010)

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φορολογητέα ζημία	1.715.054,47	1.715.054,47

β) η με αριθμό .../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011),

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φορολογητέα ζημία	2.713.364,13	2.713.364,13

γ) η με αριθμό/....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης €)
Αξία φορολογητέων εκροών ΦΠΑ	3.665.751,76	3.665.751,76
ΦΠΑ εκροών	431.609,60	431.609,60
Αξία φορολογητέων εισροών ΦΠΑ	3.770.757,31	3.770.757,31
Υπόλοιπο φόρου εισροών	756.547,52	756.547,52
Πιστωτικό υπόλοιπο	324.937,92	324.937,92
Ποσό για έκπτωση	324.937,92	324.937,92

δ) η με αριθμό/...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης €)
Αξία φορολογητέων εκροών ΦΠΑ	4.273.187,77	4.273.187,77
ΦΠΑ εκροών	448.935,40	448.935,40
Αξία φορολογητέων εισροών ΦΠΑ	1.798.555,72	1.798.555,72
Υπόλοιπο φόρου εισροών	713.683,52	713.683,52
Πιστωτικό υπόλοιπο	264.748,12	264.748,12

Ποσό για έκπτωση	264.748,12	264.748,12
------------------	------------	------------

ε) η με αριθμό/....**2017** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 4 του Ν.2523/1997,	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	300,00	300,00

στ) η με αριθμό/....**2017** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 79 του Ν.4472/2017,	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	232,05	0,00

ζ) η με αριθμό/.....**2017** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3& 5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-12/12/2010

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 §§ 3& 5 Ν. 4337/2015	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	6.442,00	6.442,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**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.