



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239, 240

e-mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 11/09/2023

Αριθμός απόφασης: e667

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 ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ:

α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,
ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017,
ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018,
ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019,
ε) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2017 - 31/12/2017, 01/01/2018 - 31/12/2018, 01/01/2019 - 31/12/2019 και 01/01/2020 - 31/12/2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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 επιχείρησης με την επωνυμία, 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 φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ποσού 373.040,73€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία (βιομηχανία μπετόν), για το

φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 63.758,97€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 31.879,49€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 95.638,46€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με τη μη αναγνώριση ζημιάς παρελθουσών χρήσεων ποσού 213.270,37€ και την προσθήκη α) ποσού 2.016,67€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του και ζημιάς ποσού 14.416,66€ που εγγράφηκε στα λογιστικά αρχεία λόγω εκποίησής τους στις 29/11/2017, β) ποσού 15.816,00€ αποσβέσεων παγίων, γ) ποσού 12.415,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του δ) ποσού 19.452,67€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του και ζημιάς ποσού 5.266,66€ που εγγράφηκε στα λογιστικά αρχεία λόγω εκποίησής τους στις 20/11/2017, ε) της καθαρής αξίας ύψους 244.820,00€ δεκατριών (13) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με αντικείμενο δραστηριότητας το εμπόριο αυτοκινήτων, μηχανημάτων, ελαστικών κλπ, και ποσού 8.324,99€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία του ίδιου εκδότη, στ) ποσού 24.010,06€ δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων, ζ) ποσού 24.740,37€ δαπανών καυσίμων, η) ποσού 3.248,59€ προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, και θ) ποσού 5.101,19€ προστίμων, ποινών και προσαυξήσεων, ως λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22, 23, 24 και 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ μειώθηκαν οι ζημίες που αναγνωρίζονται φορολογικά της προσφεύγουσας εταιρείας από 689.258,14€ βάσει δήλωσης σε 80.011,45€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 609.246,69€, για το φορολογικό έτος 2018, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με τη μη αναγνώριση ζημιάς παρελθουσών χρήσεων ποσού 373.040,73€ και την προσθήκη α) ποσού 15.816,00€ αποσβέσεων παγίων, β) ποσού 12.415,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του γ) ποσού 17.986,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του και ζημιάς ποσού 42.946,67€ που εγγράφηκε στα λογιστικά αρχεία λόγω εκποίησής τους στις 03/12/2018, δ) ποσού 23.300,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία

λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του και ζημιάς ποσού 59.345,67€ που εγγράφηκε στα λογιστικά αρχεία λόγω εκποίησης τους στις 07/12/2018 και 12/12/2018, ε) ποσού 5.787,87€ μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, στ) ποσού 18.257,21€ δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων, ζ) ποσού 37.569,99€ δαπανών καυσίμων, η) ποσού 1.981,55€ προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, και θ) ποσού 800,00€ προστίμων, ποινών και προσαυξήσεων, ως λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22, 23, 24 και 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ποσού 643.560,13€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 15.236,54€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 7.618,27€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 22.854,81€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με τη μη αναγνώριση ζημιάς παρελθουσών χρήσεων ποσού 609.246,69€ και την προσθήκη α) ποσού 15.816,00€ αποσβέσεων παγίων, β) ποσού 12.415,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, γ) ποσού 10.151,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, και ζημιάς ποσού 8.190,00€ που εγγράφηκε στα λογιστικά αρχεία λόγω εκποίησης τους στις 14/01/2019, δ) ποσού 15.600,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ε) ποσού 430,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, στ) ποσού 6.200,06€ μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, ζ) ποσού 13.575,38€ δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων, η) ποσού 13.999,98€ δαπανών καυσίμων, θ) ποσού 621,61€ προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, και ι) ποσού 800,00€ προστίμων, ποινών και προσαυξήσεων, ως λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22, 23, 24 και 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ μειώθηκαν οι ζημιές που αναγνωρίζονται φορολογικά της προσφεύγουσας εταιρείας από 727.579,67€ βάσει δήλωσης σε 4.946,70€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 722.632,97€, για το φορολογικό έτος 2020, κατόπιν

λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με τη μη αναγνώριση ζημιάς παρελθουσών χρήσεων ποσού 643.560,13€ και την προσθήκη α) ποσού 15.816,00€ αποσβέσεων παγίων, β) ποσού 12.415,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, γ) ποσού 9.966,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, δ) ποσού 15.600,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία λήφθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ε) ποσού 2.580,00€ αποσβέσεων που διενεργήθηκαν επί παγίων για τα οποία δεν προσκομίστηκαν τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, στ) ποσού 11.845,82€ δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων, ζ) ποσού 10.023,59€ δαπανών καυσίμων, η) ποσού 26,43€ προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, και θ) ποσού 800,00€ προστίμων, ποινών και προσαυξήσεων, ως λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22, 23, 24 και 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 90,89€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 127.143,39€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 63.571,70€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 190.715,09€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 4.493,17€, β) μη αναγνώρισης της αξίας 477.820,00€ και του Φ.Π.Α. 114.677,00€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, δεκαεπτά (17) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 8.064,12€, δαπανών αξίας 51.999,02€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.678,94€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 14.310,43€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 7.155,22€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 21.465,65€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 90,89€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 16.898,48€, δαπανών αξίας 57.808,75€, με το

αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 202,97€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 12.065,84€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 6.032,92€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 18.098,76€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.678,94€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 9.589,87€, δαπανών αξίας 49.696,97€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 197,49€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 2.598,47€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.299,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.897,71€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 202,97€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 2.592,99€, δαπανών αξίας 21.895,84€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ – ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000), της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 76/2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου. Κοινοποίηση πλημμελών εκθέσεων ελέγχου και σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις γίνεται επιλεκτική αναφορά αποσπασμάτων των εκθέσεων ελέγχου ΕΛΠ της ατομικής επιχείρησης του
2. Μη νόμιμες οι λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και η απόρριψη του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Ειδικότερα,

- i. Παράνομη και αναιτιολόγητη η απόρριψη δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων, και καυσίμων για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής χωρίς την αναγραφή αριθμού κυκλοφορίας, και του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών. Οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.
 - ii. Παράνομη και αναιτιολόγητη η απόρριψη εξόδων υποδοχής, φιλοξενίας, ταξιδιών και διαμονής ως προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.
 - iii. Παράνομη η μη αναγνώριση αποσβέσεων επί παγίου που αποκτήθηκε το 2015 με φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του που κρίθηκε εικονικό. Εκκρεμοδικία ως προς την εικονικότητα της συναλλαγής.
 - iv. Παράνομη η μη αναγνώριση αποσβέσεων ποσού 15.816,00€ επί παγίων που αγοράστηκαν το 2015. Αόριστη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί εξόφλησης των οικείων τιμολογίων με μετρητά.
 - v. Παράνομη η μη αναγνώριση αποσβέσεων επί παγίων που αποκτήθηκαν το 2016 με φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του που κρίθηκαν εικονικά.
3. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών με τον, συνολικής καθαρής αξίας 477.820,00€ πλέον Φ.Π.Α. 114.677,00€. Πραγματικές οι συναλλαγές. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης.
4. Η επιβολή προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν.2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι οι εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς διότι εμπεριέχουν αποσπασματικές

και επιλεκτικές αναφορές της απόέκθεσης ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ για την ατομική επιχείρηση του

Ωστόσο, η εν λόγω έκθεση συνιστά στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, καθώς καταγράφεται στα συνημμένα της απόέκθεσης ελέγχου ΕΛΠ – ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, βάσει της οποίας κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με τον προαναφερθέντα εκδότη εικονικών. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και τα συμπεράσματα της απόέκθεσης ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ συμπεριλήφθηκαν και στις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ. Σε κάθε περίπτωση, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα εταιρεία να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 28 του ΚΦΔ και 5 του ΚΔΔ, την λήψη αντιγράφου της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου και η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου λόγω πλημμελών εκθέσεων ελέγχου, προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«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...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα 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 44 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: *«“Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων” είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες».*

Επειδή, με το άρθρο 45 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,...».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο... 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου 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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ίδιου νόμου 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, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,... ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών

δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.),... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί

αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίου μας... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013 (ΠΟΛ. 1219/2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α) και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β και γ του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/2014 , παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου... 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. 6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν

αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή»... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους...».

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

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,...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω 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 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1203/26.11.2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του

αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. 3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου. 3.4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων παρέχεται η δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης, με τις εξής προϋποθέσεις: α) η εκδιδόμενη αυτόματα απόδειξη παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο και β) συντάσσεται από τον πωλητή η διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον αγοραστή - επιτηδευματία στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις, η κατάσταση αυτή αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - επιτηδευματία... 3.6. Εφόσον δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στις ως άνω περιπτώσεις 3.2, 3.3, 3.4 και 3.5 στα σχετικά Τιμολόγια - Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Έκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου - Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ....».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1161/26.06.2013 αναφορικά με την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, διευκρινίστηκε ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών: 1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός

κυκλοφορίας και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου». Για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων: 1ος τρόπος: Παράδοση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σύνταξη διπλότυπης αθεώρητης κατάστασης (της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. - νυν της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.) αντίτυπο της οποίας παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα εντός του ίδιου μήνα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.) και η οποία (κατάσταση) αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.), στο οποίο θα επισυνάπτονται οι αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προκύπτει ότι τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο, κατόπιν προσθήκης λογιστικών διαφορών, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22, 23, 24 και 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η απόρριψη δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων είναι παράνομη και αναιτιολόγητη διότι τα εν λόγω οχήματα (πολυτελή και μη), χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από την επιχείρηση και εντάσσονται στο πλαίσιο της προώθησης των συμφερόντων της, δημιουργώντας θετική εντύπωση στους ενδιαφερόμενους πελάτες. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία, εκτός των επαγγελματικών οχημάτων που διαθέτει, για τα οποία οι σχετικές δαπάνες εκπέσθηκαν στο σύνολό τους από τα ακαθάριστα έσοδα, έχει στην κατοχή της ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας, ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίαςμάρκας, ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας , ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας, ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας μάρκας, ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας

....., μάρκας ένα δίκυκλο με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας ένα δίκυκλο με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας
Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέν στοιχείο προσκόμισε από το οποίο να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τους παραγωγικούς σκοπούς της. Αντιθέτως, η παραχώρηση της χρήσης των οχημάτων αυτών ούτε προκύπτει από στοιχεία της επιχείρησης ούτε έχει χαρακτηριστεί από την προσφεύγουσα εταιρεία ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 παρ. 2 του ν.4172/2013 ώστε να φορολογηθούν για το εν λόγω εισόδημα από μισθωτή εργασία οι χρήστες των οχημάτων και αντίστοιχα να θεωρηθεί ότι η εν λόγω παραχώρηση χρήσης/δαπάνης πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις εν λόγω δαπάνες (έξοδα ασφάλισης, κίνησης, επισκευής, συντήρησης και αποσβέσεων) ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η απόρριψη δαπανών καυσίμων, για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής χωρίς την αναγραφή αριθμού κυκλοφορίας επ' αυτών, είναι παράνομη και αναιτιολόγητη. Ωστόσο, εφόσον για τις συναλλαγές αυτές έχει ληφθεί απόδειξη λιανικής χωρίς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος, δεν προκύπτει ότι η εν λόγω δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης και για την εκπλήρωση των καταστατικών της σκοπών. Επομένως, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις εν λόγω δαπάνες καυσίμων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η απόρριψη ως προσωπικών καταναλωτικών δαπανών αγοράς αλκοολούχων ποτών και εξόδων υποδοχής, φιλοξενίας, ταξιδιών και διαμονής, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, είναι παράνομη και αναιτιολόγητη. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέν στοιχείο προσκόμισε από το οποίο να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τους παραγωγικούς σκοπούς της επιχείρησης, σε ποιους δωρίστηκαν τα αλκοολούχα ποτά αλλά και από ποιους και για ποιο λόγο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες ταξιδιών και διαμονής.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η μη αναγνώριση, κατά το φορολογικό έτος 2017, αποσβέσεων ποσού 2.016,67€ επί παγίου (μηχανήματος έργου – τσάπας με αριθμό κυκλοφορίας) που αποκτήθηκε το 2015 με φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του που κρίθηκε εικονικό, είναι παράνομη διότι υφίσταται εκκρεμοδικία ως προς την εικονικότητα της συναλλαγής. Ωστόσο, από την Υπηρεσία μας κρίθηκε ήδη με την απόφαση με αριθμό ΔΕΔ Θ 1353/26.05.2022 η εικονικότητα της εν λόγω συναλλαγής και ως εκ τούτου, δεν υφίσταται νόμιμο φορολογικό στοιχείο για τη διενέργεια και

την έκπτωση των αποσβέσεων του παγίου. Άλλωστε, από τις οικείες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ο περιορισμός της κρίσης της Φορολογικής Διοίκησης επί έκπτωσης δαπανών στις περιπτώσεις που υφίσταται εκκρεμοδικία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής, για μη αναγνώριση αποσβέσεων, κατά τα φορολογικά έτη 2017 – 2020, ποσού 15.816,00€ επί παγίων που αγοράστηκαν το 2015, από τον είναι αόριστη διότι όφειλε να εξετάσει και να αναφέρει για κάθε συναλλαγή τον τρόπο εξόφλησης. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέν στοιχείο προσκομίζει για την εξόφληση των τιμολογίων αγοράς των εν λόγω παγίων. Εξάλλου, από την Υπηρεσία μας κρίθηκε ήδη με την απόφαση με αριθμό ΔΕΔ Θ 1353/26.05.2022 ότι οι εν λόγω αγορές παγίων δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, καίτοι αξίας άνω των 500,00€ και ως εκ τούτου, σύμφωνα και με την ΠΟΛ.1216/2014, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση αποσβέσεις επί των παγίων αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η μη αναγνώριση, κατά τα φορολογικά έτη 2017 – 2020, αποσβέσεων ποσού 12.415,00€ επί παγίων που αποκτήθηκαν το 2016 με φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του είναι παράνομη και εσφλαμένη. Ωστόσο, από την Υπηρεσία μας κρίθηκε ήδη με την απόφαση με αριθμό ΔΕΔ Θ 1090/29.05.2023 η εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ως εκ τούτου, δεν υφίστανται νόμιμα φορολογικά στοιχεία για τη διενέργεια και την έκπτωση των αποσβέσεων των παγίων.

Επειδή, περαιτέρω, από τα διαλαμβανόμενα στην απόέκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προκύπτει ότι αναπροσαρμόστηκαν οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος αυτών, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 5.273,83€, δαπανών αξίας 22.150,60€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση στις φορολογητέες εισροές δαπανών ΕΙΧ αυτοκινήτων και δίκυκλων και καυσίμων και του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών, που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης είναι παράνομη. Ωστόσο, οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα κάτω των εννέα (9) θέσεων και μοτοσυκλέτες και σύμφωνα με την περ. ε' παρ. 4 του άρθρου 30 ν.2859/2000 δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες αυτές. Ως εκ τούτου, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον ΦΠΑ των εν λόγω φορολογητέων εισροών καθώς δεν συντρέχουν οι οριζόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις.

Κατά συνέπεια, οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παράνομης απόρριψης δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και στον ΦΠΑ προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ 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 εταιρεία, 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, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας (ΣΤΕ 1338, 1160/2019). Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του

συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν` αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις απόεκθέσεις εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ – ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000), της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του, με αντικείμενο δραστηριότητας το εμπόριο αυτοκινήτων, μηχανημάτων, ελαστικών κλπ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 477.820,00€ πλέον Φ.Π.Α. 114.677,00€, ως κάτωθι:

A/A	No	Ημερομηνία	Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1			1 ΚΙΝΗΤΟ ΔΙΑΛΟΓΗΤΗΡΙΟ / ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ ΠΟΤΑΜΟΥ ΥΛΙΚΩΝ ΚΟΜΠΛΕ ΜΕ ΤΑΙΝΙΕΣ	52.500,00	12.600,00	65.100,00
			1 ΚΥΛΙΝΔΡΟΣ ΠΛΥΣΙΜΑΤΟΣ ΑΜΜΟΥ ΠΟΤΑΜΟΥ			
2			72 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 315-80-22,5	20.520,00	4.924,80	25.444,80
3			6 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ 15 x 40	28.600,00	6.864,00	35.464,00
			8 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ 20 x 50			
			10 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ 10 x 40			
			20 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ T68			
4			72 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 315-80-22,5	28.980,00	6.955,20	35.935,20
			36 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 13-22,5			
5			10 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ 15 x 40	28.800,00	6.912,00	35.712,00
			10 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ 20 x 50			
			15 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ T68			
			5 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ 10 x 40			
			5 ΒΑΡΕΛΙΑ ΓΡΑΣΟΓΡΑΦΙΤΗΣ			
6			1 ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΟ ΔΙΑΛΟΓΗΤΗΡΙΟ ΑΔΡΑΝΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΠΟΤΑΜΟΥ	35.000,00	8.400,00	43.400,00
7			80 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 315-80-22,5	20.000,00	4.800,00	24.800,00
8			60 ΕΛΑΣΤΙΚΑ	16.800,00	4.032,00	20.832,00
9			2 ΚΟΥΒΑΔΕΣ ΤΣΑΠΑΣ	20.000,00	4.800,00	24.800,00
10			1 ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΟΣ ΚΙΝΗΤΟΣ ΣΠΑΣΤΗΡΑΣ	45.000,00	10.800,00	55.800,00
11			1 ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΟ ΜΙΞΕΡ ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΟΣ 2 ΚΥΒΙΚΩΝ	51.500,00	12.360,00	63.860,00
			1 ΖΥΓΙΣΤΗΡΙΟ ΤΣΙΜΕΝΤΟ ΚΟΜΠΛΕ ΜΕ ΑΠΟΘΗΚΗ			
			1 ΖΥΓΙΣΤΗΡΙΟ ΝΕΡΟΥ ΚΟΜΠΛΕ ΜΕ ΑΠΟΘΗΚΗ			
12			60 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 315-80-22,5	22.200,00	5.328,00	27.528,00
			24 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 13-22,5			

13			1 ΜΕΤΑΧΕΙΡ. ΚΟΥΒΑΣ ΓΙΑ ΦΟΡΤΩΤΗ CAT 980G 10ΚΥΒΙΚΑ	29.000,00	6.960,00	35.960,00
	.....	.....	4 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 29,5 x 25 ΓΙΑ ΦΟΡΤΩΤΗ CAT 980G			
14			1 ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΗ ΚΑΡΟΤΣΑ ΜΕ ΑΝΑΤΡΟΠΗ	30.000,00	7.200,00	37.200,00
	.....	.....	4 ΑΛΥΣΙΔΕΣ ΓΙΑ ΦΟΡΤΩΤΗ CAT 980G ΧΙΟΝΙΟΥ			
	.....	.....	ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΑ ΕΛΑΣΤΙΚΑ 29,5 x 25			
15			1 ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΗ ΚΑΡΟΤΣΑ ΜΕ ΑΝΑΤΡΟΠΗ	25.000,00	6.000,00	31.000,00
	.....	.....	60 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 315-80-22,5			
16			12 ΕΛΑΣΤΙΚΑ 315-80-22,5	10.020,00	2.405,00	12.425,00
	.....	.....	2 ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΕΣ ΣΟΥΣΤΕΣ ΣΕΤ ΔΙΑΦΟΡΙΚΩΝ			
	.....	.....	ΤΡΑΠΕΖΙ ΔΙΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΓΑΛΑ ΦΟΡΤΗΓΟΥ			
17			7 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ 15 x 40	13.900,00	3.336,00	17.236,00
			13 ΒΑΡΕΛΙΑ ΛΑΔΙΑ T68			
			3 ΒΑΡΕΛΙΑ ΒΑΛΒΟΛΙΝΗ 80W90			
Σύνολο				477.820,00	114.677,00	592.497,00

Ειδικότερα, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον ανωτέρω εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος διότι:

- δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή τα οποία απαιτούνται για την εκτέλεση τεχνικών εργασιών,
- δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό,
- δεν είχε προβεί στις ανάλογες αγορές εμπορευσίμων αγαθών,
- δεν προσκόμισε στον έλεγχο οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών του,
- οι συναλλαγές δεν είχαν εξοφληθεί μέσω τραπεζικών συναλλαγών ή με έκδοση επιταγών, και
- η Φορολογική Διοίκηση με σχετική απόφασή της (βάσει της ΠΟΛ. 1200/2015 – ως ισχύει με την ΠΟΛ. 1088/2017) έχει αναστείλει τη χρήση του ΑΦΜ του, για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Στην κρίση επί της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε συνεκτιμώντας και τον τρόπο εξόφλησής τους. Από την καρτέλα του προμηθευτή από 01/01/2017 έως 31/12/2022» προκύπτει η εξόφλησή τους με την αποδοχή συναλλαγματικών (οι οποίες δεν προσκομίσθηκαν κατά το στάδιο της διοικητικής διαδικασίας), λήξεως στα έτη 2017 και 2018, που εν συνεχεία αντικαταστάθηκαν, λόγω αδυναμίας πληρωμής, με συναλλαγματικές λήξεως από το 2025 έως το 2030, ήτοι 8 με 13 χρόνια μετά την φερόμενη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Τουτέστιν, οι αποδοχές των συναλλαγματικών, για τις οποίες δεν υφίστανται στοιχεία εάν εισήχθησαν στο τραπεζικό

σύστημα, κρίθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν με σκοπό να δοθεί νομιμοφάνεια στις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης και η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, καθότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές. Ωστόσο, ο ανωτέρω εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν είχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία, οπότε η τελευταία βαρύνεται να αποδείξει ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και δη όπως περιγράφονται σε αυτά. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε κατά την ελεγκτική διαδικασία ούτε κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών και η εξόφληση των οικείων ληφθέντων τιμολογίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ – ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000), της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην απόέκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ προκύπτει ότι:

Α) Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, λόγω της μη αναγνώρισης α) του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 4.493,17€, β) της αξίας 477.820,00€ και του Φ.Π.Α. 114.677,00€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, δεκαεπτά (17) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, και γ) προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 8.064,12€, δαπανών αξίας 51.999,02€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων με συνέπεια τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 127.143,39€.

Β) Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, λόγω της μη αναγνώρισης α) του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 90,89€, και β) προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 16.898,48€, δαπανών αξίας 57.808,75€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων με συνέπεια τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 14.310,43€.

Γ) Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, λόγω της μη αναγνώρισης α) του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.678,94€, και β) προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 9.589,87€, δαπανών αξίας 49.696,97€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων με συνέπεια τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 12.065,84€.

Δ) Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, λόγω της μη αναγνώρισης α) του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 202,97€, και β) προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 2.592,99€, δαπανών αξίας 21.895,84€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις έκπτωσης, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων με συνέπεια τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 2.598,47€.

Προς τούτο, η ελεγκτική αρχή επέβαλε διά των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ πρόστιμο ίσο με το 50% επί της διαφοράς του φόρου, όπως η παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ προβλέπει, ήτοι 63.571,70€, 7.155,22€, 6.032,92€ και 1.299,24€, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 – 31/12/2017, 01/01/2018 – 31/12/2018, 01/01/2019 – 31/12/2019 και 01/01/2020 – 31/12/2020 αντίστοιχα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του

Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2017**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	63.758,97 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	31.879,49 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	95.368,46 €

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2018**

Μείωση ζημιών	609.246,69 €
---------------	--------------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2019**

Διαφορά φόρου προς καταβολή	15.236,54 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	7.618,27 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	22.854,81 €

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2020**

Μείωση ζημιών	722.632,97 €
---------------	--------------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής
περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	90,89 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	127.143,39 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	63.571,70 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	190.715,09 €

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής
περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	2.678,94 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	14.310,43 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	7.155,22 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	21.465,65 €

**Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου
01/01/2019 – 31/12/2019**

Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	202,97 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	12.065,84 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	6.032,92 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	18.098,76 €

**Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου
01/01/2020 – 31/12/2020**

Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	197,49 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	2.598,47 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.299,24 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	3.897,71 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

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.