



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1526

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19.1.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΕ, ΑΦΜ**, με έδρα στη, κατά

- της αρ. /18.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

- της αρ. /18.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

- της αρ. /18.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017

- της αρ. /18.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

- της αρ. /18.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017

- της αρ./18.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018
- της αρ./18.12.2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017
- της αρ./18.12.2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017

του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, και τα σχετιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19.1.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΕ, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 343.447,74 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του 4987/2022 ύψους 171.723,87 €.

Με τη με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 618.055,22 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του 4987/2022 ύψους 309.027,61 €.

Με τη με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 828.685,17 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του 4987/2022 ύψους 414.342,59 €.

Με τη με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.307.222,38 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του 4987/2022 ύψους 653.611,19 €.

Με τη με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 29.089,64 € και διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 5.817,93 €, πλέον προστίμου επί της διαφοράς τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58Α του 4987/2022 ύψους 12.367,03 €, και προστίμου επί της διαφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου του άρθρου 58Α του 4987/2022 ύψους 2.473,41 €.

Με τη με αριθμό/18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 14.445,48 € και διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 2.889,10 €, πλέον προστίμου επί της

διαφοράς τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58Α του 4987/2022 ύψους 3.161,11 €, και προστίμου επί της διαφοράς ΟΓΑ χαρτοσήμου του άρθρου 58Α του 4987/2022 ύψους 632,22 €.

Με την αρ./18.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο φορολογικού έτους 2017 συνολικού ύψους 6.500,00 € (= 9 X 500,00 € + 4 X 500,00 €) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 και ειδικότερα α) πρόστιμο ύψους 4.500,00 € (= 9 X 500,00 €) λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου για καταθέσεις/αναλήψεις μηνών 1/2017, 2/2017, 3/2017, 4/2017, 6/2017, 7/2017, 9/2017, 10/2017, 12/2017, και β) πρόστιμο ύψους 2.000,00 € (= 4 X 500,00 €) λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου για προκαταβολές μισθών μηνών 6/2017, 8/2017, 9/2017, 10/2017.

Με την αρ./18.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο φορολογικού έτους 2018 συνολικού ύψους 10.000,00 € (= 10 X 500,00 € + 10 X 500,00 €) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 και ειδικότερα α) πρόστιμο ύψους 5.000,00 € (= 10 X 500,00 €) λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου για καταθέσεις/αναλήψεις μηνών 1/2018, 2/2018, 3/2018, 4/2018, 5/2018, 7/2018, 9/2018, 10/2018, 11/2018, 12/2018, και β) πρόστιμο ύψους 5.000,00 € (= 10 X 500,00 €) λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου για προκαταβολές μισθών μηνών 1/2018, 2/2018, 3/2018, 4/2018, 5/2018, 6/2018 7/2018, 8/2018, 11/2018, 12/2018.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 18.12.2023 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ ΕΛΠ και Τελών Χαρτοσήμου, που συντάχθηκαν βάσει της αρ. .../2022 εντολής ελέγχου.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, που δραστηριοποιείται στην εξόρυξη λιγνίτη διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι

1.Λήψη και καταχώρηση στα βιβλία 9 εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 388.311,89 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 93.194,84 € στο φορολογικό έτος 2017, και 9 εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 200.398,28 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 48.095,59 € στο φορολογικό έτος 2017, από την συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρείαΙΚΕ (ΑΦΜ), για μεταφορά και εκσκαφή υλικών και λιγνίτη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας της λήπτριας προσφεύγουσας εταιρείας (ΠΟΛ. 1071/2015, 1097/2016) και δεν υφίσταται νόμιμο φορολογικό στοιχείο, τα εν λόγω ποσά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και στη φορολογία ΦΠΑ.

2. Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και συγκεκριμένα για αμοιβές συνεδριάσεων των μελών του Δ.Σ. της Εταιρείας και για αμοιβές και έξοδα προσωπικού 1.199.286,99 € για το φορολογικό έτος 2017 και 556.409,61 € για το φορολογικό έτος 2018, λόγω μερικής εξόφλησης αυτών χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής (με μετρητά).

3. Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για αμοιβές υπεργολάβων εκτέλεσης εργασιών ορυχείου, οι οποίες ανέρχονταν για το φορολογικό έτος 2017 σε 29.512,27 € και για το φορολογικό έτος 2018 σε 33.519,27 €, λόγω μερικής εξόφλησης αυτών χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής (με μετρητά).

4. Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες φορολογικού έτους 2018 που αφορούσαν ποινικές ρήτρες που κατέπεσαν υπέρ της και της εταιρείας «.....» (ποσού 3.068,33 € και 85.230,89 €) λόγω αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ε' ΚΦΕ και την ΠΟΛ. 1094/2016.

5. Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες φορολογικού έτους 2017 από ενοίκια αγροτεμαχίων ποσού 135.118,17 € που αφορούσαν προηγούμενα έτη 2014-2016, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο με την πραγματοποίησή τους και δεν έχουν καταχωριστεί στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία στα έτη πραγματοποίησής τους.

6. Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνη φορολογικού έτους 2017 που αφορούσε συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις ποσού 1.052,68 € που ανάγονταν σε προηγούμενα έτη (2013 και 2014) και οι οποίες έπρεπε να εκπέσουν δυνάμει του άρθρου 36 παρ. 4 ΚΦΔ και των εγκυκλίων Ε. 2082/2022 και Ε. 2025/2023 με το σκεπτικό ότι για την εν λόγω δαπάνη συνδρομής σε επαγγελματικές οργανώσεις εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο με την πληρωμή της συνδρομής ενώ όφειλε να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο με την πραγματοποίησή της και να καταχωρηθεί αντίστοιχα στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία στα έτη πραγματοποίησής τους.

7. Στη φορολογία ΦΠΑ, από τον έλεγχο προέκυψαν διαφορές μεταξύ του ποσού που συμπεριέλαβε η ελεγχόμενη στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» στις δηλώσεις ΦΠΑ ύψους 2.673.724,03 € στο 2017 και 2.350.868,57 στο 2018, και του ποσού που αναγνώρισε ο έλεγχος ότι έχει δικαίωμα να συμπεριλάβει τον κωδικό 402 ύψους 1.627.509,39 € στο 2017 και 2.398.403,86 € στο 2018, καθώς διαπιστώθηκαν περιπτώσεις για τις οποίες κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου της οποίας αφορά η παράδοση λιγνίτη, η ελεγχόμενη δεν είχε υποβάλει στην αρμόδια τελωνειακή αρχή την δήλωση Ε.Φ.Κ. και κατ' επέκταση δεν είχε καταβάλει το Φ.Π.Α των διατάξεων ν.2960/2001 & ΠΟΛ 1112/2014 , αλλά ταυτόχρονα ανέγραφε στις αντίστοιχες αρχικές & τροποποιητικές δηλώσεις ποσό στον κωδ.402 (Λοιπά προστιθέμενα ποσά)

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΝΤΧ δεν είχε υποβάλει δήλωση τελών χαρτοσήμου α) στο φορολογικό έτος 2017 για ποσά δανείων ύψους 51.911,25 €, προκαταβολών μισθών εργαζομένων συνολικού ύψους 642.002,59 €, καθώς και για ποσά αναλήψεων/καταθέσεων συνολικού ύψους 1.383.136,22 €, και για ποσά αγορών αγαθών από μη επιτηδευματίες ύψους 69.000,00 € και β) στο φορολογικό έτος 2018 για ποσά προκαταβολών μισθών εργαζομένων συνολικού ύψους 479.369,34 € 2018, καθώς και για ποσά αναλήψεων/καταθέσεων συνολικού ύψους 485.809,94 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παράνομος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στο μέτρο που δεν πληρούνται οι πληρούνται οι προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης της εικονικότητας. Νόμω αβάσιμη η αιτίαση περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία «..... ΙΚΕ». Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση στο εισόδημα και στο ΦΠΑ η αξία των εν λόγω δαπανών. Δεν απαιτείται η απόδειξη της καλοπιστίας του λήπτη.

2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη αναγνώρισης προς έκπτωση των κάτωθι δαπανών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη:

α. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και συγκεκριμένα για αμοιβές συνεδριάσεων των μελών του Δ.Σ. της Εταιρείας και για αμοιβές και έξοδα προσωπικού 1.199.286,99 € για το φορολογικό έτος 2017 και 556.409,61 € για το φορολογικό έτος 2018, λόγω εξόφλησης με μετρητά. Η καταβολή με μετρητά δεν αφορούσε το σύνολο των καταβληθέντων ποσών, αλλά ένα μέρος αυτών. Έχει καταβληθεί για τις εν λόγω αμοιβές ο αναλογών φόρος μισθωτών υπηρεσιών.

β. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για αμοιβές υπεργολάβων εκτέλεσης εργασιών ορυχείου, οι οποίες ανέρχονταν για το φορολογικό έτος 2017 σε 29.512,27 € και για το φορολογικό έτος 2018 σε 33.519,27 €, λόγω εξόφλησης μέρους αυτών με μετρητά. Οι κρίσιμες δαπάνες είχαν εξοφληθεί μερικώς με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.

γ. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες φορολογικού έτους 2018 που αφορούσαν ποινικές ρήτρες που κατέπεσαν υπέρ της και της εταιρείας «.....» (ποσού 3.068,33 € και 85.230,89 €) λόγω αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων. Η ποινική ρήτρα που κατέπεσε λόγω παράβασης συμβατικής υποχρέωσης συνιστά παραγωγική δαπάνη για την επιχείρηση, η οποία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Δ. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες φορολογικού έτους 2017 από ενοίκια αγροτεμαχίων ποσού 135.118,17 € εκ των οποίων 11.904,41 € αφορούσαν προηγούμενα έτη (2014 – 2016), και τα υπόλοιπα το έτος 2018, και σύμφωνα με τον έλεγχο θα έπρεπε να εκπέσουν στο φορολογικό έτος που αφορούν βάσει της ΠΟΛ. 1113/2015. Για τα ποσά ετών 2014 – 2016 θα έπρεπε να λάβει χώρα αναπροσαρμογή φόρου κατά το τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος. Εσφαλμένα και αυθαίρετα ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι όφειλε να εκδοθεί φορολογικό στοιχείο με την πραγματοποίησή τους και να καταχωρηθούν αντίστοιχα στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία στα έτη πραγματοποίησής τους. Σε ό,τι αφορά δε το υπόλοιπο ποσό δαπανών (ήτοι του ποσού που απομένει μετά την αφαίρεση των 11.904,41 €), το οποίο αφορούσε κατά τον έλεγχο το έτος 2018, δεν προκύπτει ότι αυτό αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του εν λόγω έτους.

Ε. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνη φορολογικού έτους 2017 που αφορούσε συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις ποσού 1.052,68 € που ανάγονταν σε προηγούμενα έτη (2013 και 2014). Η διαφορά φόρου που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των φορολογητέων εσόδων που λαμβάνει χώρα θα πρέπει να προσμετρηθεί και συγκεκριμένα να αφαιρεθεί από τα ποσά φόρου που προκύπτουν για το τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος.

3. Εσφαλμένη η επιβολή του προστίμου του άρθρου 58Α ΚΦΔ κατά το μέρος που αφορά ποσά ΦΠΑ τα οποία έχουν καταβληθεί. Κατά τα ελεγχόμενα έτη η προσφεύγουσα αντιμετώπισε ταμειακές δυσκολίες, οι οποίες κατέστησαν την απόδοση του ΦΠΑ αδύνατη κατά το χρόνο παράδοσης του λιγνίτη. Για το λόγο αυτό, η προσφεύγουσα συμπεριελάμβανε μεν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε κατά το χρόνο παράδοσης του λιγνίτη το ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις παραδόσεις αυτές, πλην όμως υπέβαλε την οικεία δήλωση ΕΦΚ και απέδιδε τελικά το φόρο στο Τελωνείο μεταγενέστερα (με καθυστέρηση συνήθως ενός μηνός). Ο ΦΠΑ πάντοτε αποδιδόταν στο Τελωνείο, η δε προσφεύγουσα δεν παρέλειψε ποτέ να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις ΕΦΚ.

4. Παράνομη η διπλή επιβολή προστίμου στα τέλη χαρτοσήμου τόσο με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου βάσει του άρθρου 58 του ΚΦΔ όσο και με τις πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, για την ίδια παράβαση. Σύμφωνα και με την ΠΟΛ.

1252/2015, σε περίπτωση που η μη υποβολή ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 ΚΦΔ.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «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, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...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, ...

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015:

«...Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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:

...ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

ι) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,

ii) οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ., ...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2082/2022 'Εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 (Α" 206)':

1. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

... **2.** Κατά την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ, σε περίπτωση που διενεργείται έλεγχος και διαπιστώνεται η ύπαρξη ποσού το οποίο αναδιαμορφώνει τη φορολογητέα ύλη, όπως ενδεικτικά, στοιχείο μειωτικό του εσόδου (πχ. η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου) ή δαπάνη που αφορά σε διαφορετικό φορολογικό έτος, για το οποίο όμως το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί, η διαφορά του φόρου που προκύπτει θα καταλογιστεί στο φορολογικό έτος που ελέγχεται. Στη συνέχεια, γίνεται υπολογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στη διαφορά κατά το φορολογικό έτος που αυτή αφορά και προσαρμόζεται αντιστοίχως κατά το ποσό αυτό ο φόρος για το παλαιότερο ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Επισημαίνεται ότι για να γίνει η σχετική προσαρμογή του φόρου θα πρέπει να διαπιστώνεται από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρθρα 22 και 23).

3. Διευκρινίζεται ότι η εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ αφορά σε τροποποίηση προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί. Επομένως, θα πρέπει για το έτος αυτό να έχει εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν ελέγχου ή να έχει γίνει προσδιορισμός φόρου (διοικητικός ή άμεσος) είτε με αρχική δήλωση είτε με τροποποιητική πριν ή μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου.

4. Επισημαίνεται ότι το ποσό κατά το οποίο προσαρμόζεται ο φόρος στο παλαιότερο μη παραγεγραμμένο έτος για το οποίο εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αφαιρείται αλλά δεν επιστρέφεται, καθώς έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του φορολογούμενου για το έτος στο οποίο ανάγεται, σύμφωνα με το άρθρο 42 ΚΦΔ.

5. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το εξής παράδειγμα: Διενεργείται έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 (τελευταίο φορολογικό έτος που δεν έχει παραγραφεί) και διαπιστώνεται λογιστική διαφορά, λόγω έκπτωσης δαπάνης ύψους 100.000 €, η οποία ανάγεται στο φορολογικό έτος 2015 και για την οποία νομίμως έχει εκδοθεί στοιχείο το 2016. Η δαπάνη των 100.000 € δεν αναγνωρίζεται για το φορολογικό έτος 2016 αλλά πληροί τις προϋποθέσεις έκπτωσης στο φορολογικό έτος 2015 στο οποίο αφορά και το οποίο έχει παραγραφεί. Κατά συνέπεια, ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου για το 2016 συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για το 2015 το οποίο έχει παραγραφεί με αποτέλεσμα η προσαρμογή του φόρου, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ, να πρέπει να διενεργηθεί στο παλαιότερο φορολογικό έτος που δεν έχει παραγραφεί και το οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επομένως, στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 θα πρέπει κατά την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, από την Φορολογική Ελεγκτική Υπηρεσία, να προστεθεί ως λογιστική διαφορά το ποσό των 100.000 € και αφού υπολογιστεί ο φόρος για το έτος αυτό να γίνει προσαρμογή του με την αφαίρεση του ποσού του φόρου που αντιστοιχεί στην έκπτωση της δαπάνης για το φορολογικό έτος 2015.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4987/2022:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

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

«...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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό: Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ./2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία

και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ./2.6.2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«...Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2). Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος

λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβάνονταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C- 0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C- 80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣΤΕ 1375/2010, ΣΤΕ 881/2002 κ.ά.).»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016 με θέμα: «Κοινοποίηση της με αρ...../2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται ότι:

« Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ) . »

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, 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. 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, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή

υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1: «Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων»

στο Άρθρο 3: «Επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοιδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.»

στο Άρθρο 14: «Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».

Στην παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος».

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

«Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4987/2022: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

....β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...δ) «πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων] , σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 62 του ν. 4987/2022.

«6. Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α παρ.2 του ν. 4987/2022:

«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 όσον αφορά τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία Τ Κ ΙΚΕ, όπως αναλύεται εκτενώς με τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ και την από 8.7.2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΕΕ Αττικής, ο εκδότης είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, καθώς μεταξύ άλλων δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση συναλλαγές.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α. η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο ημερήσιες καταστάσεις εργασιών ανά μήνα και δελτία διακίνησης άγονων από τα οποία προκύπτουν οι ημερήσιες εργασίες ανά μηχανήμα,

β. για τις κρινόμενες συναλλαγές δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι το νομικό πρόσωπο Τ Κ ΙΚΕ –ΑΦΜ που εξέδωσε τα τιμολόγια συμμετείχε στην παροχή της υπηρεσίας,

γ. η ελεγχόμενη λάμβανε τιμολόγια από την Τ Κ ΙΚΕ ενώ δεν είχε νόμιμα έγγραφα ότι η αυτή έχει στην κατοχή της τον εν λόγω μηχανολογικό εξοπλισμό, δηλαδή ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης, του μηχανολογικού εξοπλισμού που αναγράφονται επί των καταστάσεων εργασιών μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων και του εκδότη των τιμολογίων,

δ. από τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη, άδειες κυκλοφορίας και ιδιωτικά συμφωνητικά (μεταξύ της Τ Κ ΙΚΕ & των ΑΦΜ -ΑΦΜ , και ΑΦΜ), προκύπτει ότι η ελεγχόμενη γνώριζε ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός που αναγράφεται επί των

ιδιωτικών συμφωνητικών δεν ανήκει στην ΙΚΕ –ΑΦΜ και δεν έχει την νόμιμη χρήση τους

ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση (λήπτης) των τιμολογίων δεν εφάρμοσε τις κατάλληλες ασφαλιστικές δικλείδες για την επίτευξη εύλογης διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης των τιμολογίων που έλαβε, καθώς τα πρόσωπα τα οποία παρείχαν την υπηρεσία (όπως αναγράφονται επί των ημερήσιων καταστάσεων εργασιών) δεν είχαν κανενός είδους εμπορική ή συμβατική σχέση με τον εκδότη του τιμολόγιου,

ε. αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη δεν τελούσε σε καλή πίστη, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι κρινόμενες συναλλαγές είναι πραγματικές με την εικονικότητα να ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη:

α) τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και

β) τα οριζόμενα με την ΠΟΛ 1071/31.3.2015, σύμφωνα με την οποία μόνο ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του,

γ) καθώς τα οριζόμενα με την ΠΟΛ 1097/2016, σύμφωνα με την οποία το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, και το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα,

και δεδομένου ότι όπως διαπιστώθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο η ελεγχόμενη, που έλαβε τα εν λόγω τιμολόγια από το ως άνω συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, δεν τελούσε σε καλή πίστη, δεν είναι δυνατή σύμφωνα με τα ανωτέρω η έκπτωση των εν λόγω τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης και συγκεκριμένα για αμοιβές συνεδριάσεων των μελών του Δ.Σ. της προσφεύγουσας και για αμοιβές και έξοδα προσωπικού 1.199.286,99 € για το φορολογικό έτος 2017 και 556.409,61 € για το φορολογικό έτος 2018, λόγω εξόφλησης με μετρητά, καθώς η καταβολή με μετρητά δεν αφορούσε το σύνολο των καταβληθέντων ποσών, αλλά ένα μέρος αυτών, και σε κάθε περίπτωση έχει καταβληθεί για τις εν λόγω αμοιβές ο αναλογών φόρος μισθωτών υπηρεσιών.

Εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι μέρος των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, ανά μήνα μισθοδοσίας, δεν έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως αναλύεται στην αντίστοιχη ελεγκτική επαλήθευση της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Από τον έλεγχο προσδιορίστηκε επακριβώς ποιοι μήνες μισθοδοσίας, ποιοι εργαζόμενοι και με ποια παραστατικά πραγματοποιήθηκε μερική εξόφληση των δαπανών μισθοδοσίας, ανά μήνα μισθοδοσίας, χωρίς την χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής. Ως εκ τούτου ορθώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του

ΚΦΕ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το ποσό της εν λόγω δαπάνης, για την οποία άλλωστε η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχεται ότι διενεργήθηκε μερική εξόφληση με μετρητά. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι η μη αναγνώριση προς έκπτωση την εν λόγω δαπάνης συνεπάγεται διπλή φορολόγηση της προσφεύγουσας καθώς έχει καταβληθεί ΦΜΥ για τα σχετικά ποσά μισθοδοσίας, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος δεδομένου ότι η παρακράτηση του Φ.Μ.Υ αφορά φόρο του φυσικού πρόσωπού/εργαζομένου για τον οποίο η προσφεύγουσα έχει την υποχρέωση της παρακράτησης και της απόδοσης του αναλογούντος Φ.Μ.Υ. για λογαριασμό του φυσικού προσώπου και δεν συνιστά φορολόγηση της προσφεύγουσας εργοδότης εταιρείας .

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για αμοιβές υπεργολάβων εκτέλεσης εργασιών ορυχείου, οι οποίες ανέρχονταν για το φορολογικό έτος 2017 σε 29.512,27 € και για το φορολογικό έτος 2018 σε 33.519,27 €, λόγω εξόφλησης μέρους αυτών με μετρητά, καθώς οι κρίσιμες δαπάνες είχαν εξοφληθεί μερικώς με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.

Ωστόσο από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στις εν λόγω περιπτώσεις διενεργήθηκαν καταβολές με μετρητά για τη μερική εξόφληση τιμολογίων αξίας άνω των 500 €, όπως αυτά καταγράφονται στις σελ. 41-47 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Από τον έλεγχο προσδιορίστηκε επακριβώς, ποιοι προμηθευτές, ποιες συναλλαγές άνω των 500 € και με ποια παραστατικά πραγματοποιήθηκε μερική εξόφληση των εν λόγω δαπανών χωρίς την χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής.

Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, οι εν λόγω δαπάνες για λήψη υπηρεσιών άνω των 500 €, των οποίων η ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (που άλλωστε αποδέχεται η ίδια η προσφεύγουσα), δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες φορολογικού έτους 2018 που αφορούσαν ποινικές ρήτρες που κατέπεσαν υπέρ της και της εταιρείας «.....» (ποσού 3.068,33 € και 85.230,89 €) λόγω αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων, καθώς συνιστούν παραγωγικές δαπάνες.

Ωστόσο, όπως ρητά προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1113/2015 οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, και ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση στο φορολογικό έτος 2017 δαπάνες από ενοίκια αγροτεμαχίων ποσού 135.118,17 € εκ των οποίων 11.904,41 € αφορούσαν προηγούμενα έτη (2014 – 2016), και τα υπόλοιπα το έτος 2018, και ότι όφειλε ο έλεγχος να προβεί σε αναπροσαρμογή φόρου κατά το τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος.

Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, και οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες, βέβαιες και εκκαθαρισμένες, προϋποθέσεις που πρέπει να ισχύουν σωρευτικά, και ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμο των δαπανών ή όχι.

Όσον αφορά τα ποσά ετών 2014 – 2016 προκειμένου να λάβει χώρα αναπροσαρμογή φόρου κατά το τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος, σύμφωνα με την Ε.2082/2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να διαπιστώνεται από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρθρα 22 και 23) στα έτη πραγματοποίησης τους. Ωστόσο σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εν προκειμένω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των εν λόγω δαπανών, ήτοι δεν πληρείται η προϋπόθεση της καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Αντιστοίχως, όσον αφορά τις δαπάνες που αφορούν το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εν προκειμένω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των εν λόγω δαπανών, ήτοι δεν πληρείται η προϋπόθεση της καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι εν λόγω δαπάνες και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη στο φορολογικό έτος 2017 που αφορούσε συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις ποσού 1.052,68 € που ανάγονταν σε προηγούμενα έτη (2013 και 2014), και ότι όφειλε ο έλεγχος να προβεί σε αναπροσαρμογή φόρου κατά το τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος.

Ωστόσο, προκειμένου να λάβει χώρα αναπροσαρμογή φόρου κατά το τελευταίο μη παραγεγραμμένο έτος, σύμφωνα με την Ε.2082/2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να διαπιστώνεται από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του ΚΦΕ (άρθρα 22 και 23) στα έτη πραγματοποίησης τους. Ωστόσο σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εν προκειμένω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των εν λόγω δαπανών, ήτοι δεν πληρείται η προϋπόθεση της καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται ούτε έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο στο έτος πραγματοποίησής τους.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 για τις διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο στο ποσό που συμπεριέλαβε η ελεγχόμενη στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά», καθώς όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα αφορά ποσά ΦΠΑ τα οποία έχουν καταβληθεί.

Σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, από τον έλεγχο προέκυψαν διαφορές μεταξύ του ποσού που συμπεριέλαβε η ελεγχόμενη στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» στις δηλώσεις ΦΠΑ ύψους 2.673.724,03 € στο 2017 και 2.350.868,57 στο 2018, και του ποσού που αναγνώρισε ο έλεγχος ότι έχει δικαίωμα να συμπεριλάβει τον εν λόγω κωδικό ύψους

1.627.509,39 € στο 2017 και 2.398.403,86 € στο 2018, καθώς διαπιστώθηκαν περιπτώσεις στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 που η προσφεύγουσα συμπεριλάμβανε ποσά για λιγνίτη στον κωδικό 402 τα οποία καταβλήθηκαν, στο τελωνείο, σε διαφορετικές φορολογικές περιόδους σε σχέση με την φορολογική περίοδο που τα καταχώρησε η ελεγχόμενη στις δηλώσεις. Δηλαδή στις περιόδους που καταχωρούσε τα ποσά στις δηλώσεις ΦΠΑ στον κωδ. 402 δεν είχε το αντίστοιχο αποδεικτικό στοιχείο (Δήλωση Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης) ώστε να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000. Υφίστανται περιπτώσεις όπου δεν είχε υποβάλει στην αρμόδια τελωνειακή αρχή την δήλωση Ε.Φ.Κ. και κατ' επέκταση δεν είχε καταβάλει το Φ.Π.Α των διατάξεων ν.2960/2001 & ΠΟΛ 1112/2014, αλλά ταυτόχρονα ανέγραφε ποσά στον κωδικό «402» στις αντίστοιχες αρχικές & τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ. Με τον τρόπο αυτό μείωνε το προς απόδοση ποσό ΦΠΑ στην συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Ως εκ τούτου, προκύπτει ανακριβής απόδοση ΦΠΑ στις επιμέρους φορολογικές περιόδους των ετών 2017 και 2018, και συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 το άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι κατά παράβαση της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του ν. 4987/2022 ο έλεγχος προέβη σε διπλή επιβολή προστίμου στα τέλη χαρτοσήμου τόσο με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου βάσει του άρθρου 58 του ΚΦΔ όσο και με τις πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, για την ίδια παράβαση.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου (σελ. 76-79), το πρόστιμο του άρθρου 54 περί μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου επιβλήθηκε μόνον εφόσον ήταν μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο πρόστιμο στο άρθρο 58, αντί αυτού και όχι πλέον αυτού, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του ν. 4987/2022. Από τους σχετικούς πίνακες της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου προκύπτουν αναλυτικά οι δηλώσεις χαρτοσήμου που δεν υποβλήθηκαν, ο προσδιορισμός του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58 του ΚΦΔ, καθώς και η επιλογή του -υψηλότερου- προστίμου εκ των δύο (αρ.54/58Α) κατά περίπτωση. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19.1.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΕ, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αρ. /18.12.2023 προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

- Η υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

2017	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
------	-------------------

Διαφορά Φόρου	343.447,74
Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022	171.723,87
Σύνολο για καταβολή	515.171,61

- Η υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

2018	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	618.055,22
Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022	309.027,61
Σύνολο για καταβολή	927.082,83

- Η υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017

2017	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	828.685,17
Πρόστιμο αρ. 58Α του ν 4987/2022	414.342,59
Σύνολο για καταβολή	1.243.027,76

- Η υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

2018	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	1.307.222,38
Πρόστιμο αρ. 58Α του ν 4987/2022	653.611,19
Σύνολο για καταβολή	1.960.833,57

- Η υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017

2017	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά τελών χαρτοσήμου	29.089,64
Διαφορά ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	5.817,93
Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022 επί διαφοράς τελών χαρτοσήμου	12.367,03
Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022 επί διαφοράς ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	2.473,41
Σύνολο για καταβολή	49.748,01

- Η υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018

2018	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά τελών χαρτοσήμου	14.445,48
Διαφορά ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	2.889,10

Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022 επί διαφοράς τελών χαρτοσήμου	3.161,11
Πρόστιμο αρ. 58 του ν 4987/2022 επί διαφοράς ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	632,22
Σύνολο για καταβολή	21.127,91

• **Η υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017**
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022 6.500,00 € (=4.500,00 € + 2.000,00 €)

• **Η υπ' αριθ. /18.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017**
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022 10.000,00 € (=5.000,00 € + 5.000,00 €)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.