



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05.03.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 612

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ.

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

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες τακτικής και υπεραστικής οδικής μεταφοράς επιβατών φόρος ποσού 6.184,53 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.092,27 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 893,26 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 10.170,06 €, διότι διαπιστώθηκαν οι κάτωθι μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες:

α) καυσίμων, με αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 6.558,44 €,

β) αγοράς επίπλων και πετρελαίου θέρμανσης άνω των 500,00 € οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα πληρωμής, κατά παράβαση του άρθρου 23 β' του ν. 4172/2013, συνολικής αξίας 1.524,59 € (το αντικείμενο δραστηριότητας του υποκαταστήματος της επιχείρησης απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. (άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιβ' του ν. 2859/2000), επομένως ο Φ.Π.Α. ενσωματώνεται στις δαπάνες και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα),

γ) προσωπικές καταναλωτικές (τροφίμων, διακοσμητικών, διαμονής), κατά παράβαση του άρθρου 23 ιβ' του ν. 4172/2013, συνολικής αξίας 1.357,58 € (το αντικείμενο δραστηριότητας του υποκαταστήματος απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. (άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιβ' του ν. 2859/2000), επομένως ο Φ.Π.Α. ενσωματώνεται στις δαπάνες και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα) και

δ) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 16.276,00 €,

ήτοι συνολικές λογιστικές διαφορές ποσού 25.716,61 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 358,61 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.169,65 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.084,83 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.254,48 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 1.574,03 € αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων και του Φ.Π.Α. ύψους 954,24 € των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (που αντιστοιχεί στην περίοδο 01/01/2017-30/06/2017, καθόσον το υπόλοιπο ποσό Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων ποσού 2.952,08 €, που αντιστοιχεί στην περίοδο 01/07/2017-31/12/2017 καταλογίστηκε με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2017-31/12/2017 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών σε ότι αφορά την απόρριψη των δαπανών καυσίμων, με την αιτιολογία ότι δεν ανέγραφαν τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματός του. Στην προκειμένη περίπτωση η κάθε αγορά καυσίμων δεν μπορούσε να είναι πάνω από 100,00 €, λόγω (μικρής) χωρητικότητας του ντεπόζιτου καυσίμων.

2) Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Εν προκειμένω, ο έλεγχος στηρίχθηκε στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όπου αναφερόταν ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν προσκόμισε βιβλία, δεν υπέβαλε δηλώσεις, δεν υπήρχε ηλεκτροδότηση και ύδρευση στον χώρο όπου έδρευε. Όμως πρόκειται για υπαρκτή επιχείρηση. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει α) την υπ' αριθ. ατομική ειδοποίηση ΙΚΑ, σχετικά με κύριες εισφορές που καταλογίστηκαν σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης και αφορούν εργαζόμενους για την περίοδο 2009-2013, β) την από κατάσταση ασφαλισμένων από το ΙΚΑ, στην οποία αναγράφονται αποδοχές και οφειλόμενες εισφορές της εκδότριας επιχείρησης, γ) την από καρτέλα εργοδότη από το ΙΚΑ, δ) την με αριθ. πρωτ. ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών του Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Εισφορών του Ε.Φ.Κ.Α. για την εκδότρια επιχείρηση, ε) το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του Δήμου Κορδελιού - Ευόσμου και το από κλητήριο θέσπισμα του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης σχετικά με αυθαίρετη κατασκευή της εκδότριας επιχείρησης και στ) την με αριθμό απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Καβάλας, με την οποία αθωώθηκε για την αποδοχή (δήθεν) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

3) Σε ότι αφορά τις δήθεν προσωπικές δαπάνες, η φορολογική αρχή δεν επιτρέπεται να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο αυτών, ενώ εκπίπτουν εφόσον είναι παραγωγικές. Για τις δαπάνες διεξαγωγής εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής

φιλοξενούμενων προσώπων, αυτές εκπίπτουν κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνουν το ποσό των 300,00 € ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη δεν υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. Σε ότι αφορά την πληρωμή δαπανών μέσω τραπεζικού συστήματος, όλα τα παραστατικά άνω των 500€ πληρώθηκαν μέσω τράπεζας, αλλά μετά την παρέλευση τόσων ετών είναι δυσχερής ή αδύνατη η εξεύρεση παραστατικών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την

αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... 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, ... ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

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

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό

τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

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 β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.

Επειδή, με το ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες - εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014. Όπως διευκρινίζεται δε με την

παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος καταχωρήθηκαν 194 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 6.558,44 € πλέον Φ.Π.Α. 1.574,03 € για την προμήθεια πετρελαίου κίνησης. Ωστόσο, κατά το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων, πραγματοποίησε δαπάνες για καύσιμα με την λήψη τιμολογίων πώλησης από το πρατήριο υγρών καυσίμων της «.....» που βρίσκεται στο Χαλκερό Ν. Καβάλας, από τη, συνολικής καθαρής αξίας 22.489,42 € και Φ.Π.Α. 5.397,44 €.

Όσον αφορά τις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης αυτές έχουν εκδοθεί από διάφορα πρατήρια καυσίμων και επ' αυτών δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, ούτε μηχανογραφικά, ούτε χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, όπως ορίζουν οι διατάξεις των Ε.Λ.Π. και της Πολ.1003/2014, με αποτέλεσμα την αδυναμία συσχετισμού των εν λόγω αγορών με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, ποσοστό 81,44 % των εν λόγω Α.Λ.Π. φέρει συνολική αξία έως 50,00 € αντιστοιχώντας σε ποσότητα καυσίμου που παραπέμπει σε Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο και όχι σε λεωφορείο. Ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με το μικρό ντεπόζιτο καυσίμων δεν ευσταθεί, καθόσον τα λεωφορεία έχουν ντεπόζιτο καυσίμων μεγάλο, στην περίπτωση δε που ίσχυε κάτι τέτοιο θα έπρεπε να απορριφθούν όλες οι δαπάνες καυσίμων που είναι μεγαλύτερης αξίας (καθόσον οι σχετικές ποσότητες καυσίμων δεν θα χωρούσαν στο ντεπόζιτο).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό

υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, ερειδόμενες στο υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου) δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. για την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ

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

- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι δεν προέβη σε αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία. Επιπρόσθετα, δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες.
- Δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 και 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ.).
- Σε προγενέστερο έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για τα έτη 2012-2017, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, σύμφωνα με πληροφορίες που παρείχαν επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2016 και 2017. Υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ανωτέρω έτη με μηδενικές εκροές και εισροές.
- Από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις συμφωνούσαν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) αξίας

μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησης τους μέσω του τραπεζικού συστήματος με προφανή επιδίωξη των «συναλλασσόμενων» την καταστράτηγηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο απ' όπου να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών, ο δε ισχυρισμός του ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά υπαρκτή δεν αποδεικνύεται από τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία, καθώς αυτά δεν αφορούν το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από την εταιρία . Ειδικότερα, τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρία «.....», εκδόθηκαν το φορολογικό έτος 2017. Αντίθετα, η υπ' αριθ. ατομική ειδοποίηση ΙΚΑ αφορά ληξιπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2009 έως 2013 και η με αρ. πρωτ. ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων οφειλών του Κέντρου Είσπραξης Ασφαλιστικών Εισφορών αφορά περίοδο οφειλής από το 2008 έως το 2013. Στην από κατάσταση ασφαλισμένων του ΙΚΑ καταγράφονται αποδοχές εργαζομένων και εισφορές για χρονικές περιόδους από το 2008 έως το 2015. Η από καρτέλα εργοδότη από το ΙΚΑ περιλαμβάνει χρεώσεις και πιστώσεις της εκδότριας επιχείρησης σχετικά με ασφαλιστικές εισφορές το χρονικό διάστημα από 2008 έως 2016. Περαιτέρω, σύμφωνα με το από κλητήριο θέσπισμα του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης, οι αυθαίρετες οικοδομικές εργασίες έλαβαν χώρα στις ...-02-2015, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος.

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkazi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών

δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016 . Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7.2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπ' αριθμ. απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Καβάλας που κηρύσσει αθώο τον προσφεύγοντα για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ'εξακολούθηση, δεν είναι δεσμευτική για την κρίση της Υπηρεσίας μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και καλοπιστία του ως λήπτη, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η ελέγχουσα φορολογική αρχή στη φορολογία του εισοδήματος, λαμβάνοντας υπόψη ότι το αντικείμενο δραστηριότητας των υποκαταστημάτων (φροντιστήρια ξένων γλωσσών και υπολογιστών) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν εντάσσεται σε καθεστώς Φ.Π.Α. και επομένως εκπίπτει η συνολική αξία της δαπάνης, απέρριψε α) δαπάνες συνολικής αξίας 1.524,59 €, που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος (άρθρο 23 β' του ν. 4172/2013) ως εξής:

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες στο υποκατάστημα της επιχείρησης (άρθρο 23 β' 4172/2013)						
Ημερομηνία	Παραστατικό	Προμηθευτής	Περιγραφή φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
....01.2017	Τ.Δ.Α. ...	.....	Πετρέλαιο θέρμανσης	584,35	140,24	724,59
....03.2017	Τ.Δ.Α. ...	.....	Έπιπλα εσωτερικού χώρου	645,16	154,84	800,00
ΣΥΝΟΛΟ				1.229,51	295,08	1.524,59

και προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες συνολικής αξίας 1.357,58 € (άρθρο 23 β' του ν. 4172/2013) ως εξής:

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες στο υποκατάστημα της επιχείρησης (άρθρο 23 β' 4172/2013)						
Ημερομηνία	Παραστατικό	Προμηθευτής	Περιγραφή φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
....02.2017	TIM. ...	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΡΟΦΙΜΑ	22,62	5,19	27,81
....03.2017	T.Π.Υ. ...	.....	ΔΙΑΜΟΝΗ ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΔΥΟ ΑΤΟΜΩΝ	56,39	7,61	64,00
....03.2017	TIM. ...	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΡΟΦΙΜΑ	32,66	7,59	40,25
....04.2017	TIM. ...	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΡΟΦΙΜΑ	16,93	4,06	20,99
....06.2017	TIM. ...	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΡΟΦΙΜΑ	24,96	4,58	29,54
....06.2017	TIM. ...	.....	ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΡΟΦΙΜΑ	9,26	1,73	10,99
....09.2017	T.Δ.Α. ...	.....	ΣΤΕΓΝΩΤΗΡΑΣ ΜΑΛΛΙΩΝ	47,58	11,42	59,00
....12.2017	T.Δ.Α. ...	.....	ΔΙΑΚΟΣΜΗΤΙΚΑ	84,67	20,33	105,00
....12.2017	T.Δ.Α. ...	.....	ΔΙΑΚΟΣΜΗΤΙΚΑ	72,58	17,42	90,00

....12.2017	Τ.Π.Υ. ...	.....	ΔΙΑΜΟΝΗ ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΤΡΙΩΝ ΑΤΟΜΩΝ	794,73	115,27	910,00
ΣΥΝΟΛΟ				1.162,38	192,50	1.357,58

Επειδή, οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων εκπέμπουν υπό τους όρους του άρθρου 23 ι' του ν. 4172/2013, εφόσον πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 22 περ. α' του Κ.Φ.Ε., δηλαδή οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή, από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248). Δηλαδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - κατ' άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 - παραδείγματα - εφαρμογές - σχόλια - Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε δικαιολογητικά εξόφλησης των δαπανών συνολικής αξίας 1.524,59 € μέσω τραπεζικού συστήματος, ούτε απέδειξε ότι οι ως άνω δαπάνες διαμονής σε ξενοδοχεία, σίτισης και διακοσμητικών ειδών αφορούν την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, ορθώς οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν από την φορολογική αρχή προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

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

Διαφορά φόρου	6.184,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	3.092,27€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	893,26€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	10.170,06€

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

Διαφορά φόρου	2.169,65€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.084,83€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.254,48€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	358,61€

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

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

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.