



## ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , **17-03-2023**

Αριθμός απόφασης:**584**

### ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ & ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ.Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**E-Mail** : ded.thess@aade.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 ΚΦΔ,

**β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στα ....., επί της οδού .....αριθ....., Τ.Κ. ...., κατά: α)της αριθμ. ..../13.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., β)της από 13.10.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016-31.12.2016 της Υπηρεσίας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., γ) της από 13.10.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 01.01.2016-31.12.2016 της Υπηρεσίας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ. ..../13.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 28.310,07 €, και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 14.155,04 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 42.465,11€.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 11/10/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. ..../28-12-2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Αιτία ελέγχου αποτέλεσε έγγραφο του Τμήματος Ελέγχων της Δ.Ο.Υ .....για τη διερεύνηση συναλλαγών της προσφεύγουσας με την εταιρεία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ .....

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. .... διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα με αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΑΚΤΟΡΕΙΟΥ ΛΟΤΤΟ, ΚΙΝΟ, ΤΖΟΚΕΡ, ΞΥΣΤΟ, ΠΡΟΤΟ, EXTRA5, SUPER3 ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ»:

- Έχει πραγματοποιήσει δαπάνες καυσίμων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης, χωρίς να έχει στην ιδιοκτησία της επαγγελματικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, κατά συνέπεια οι δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ως καταναλωτικές δαπάνες των μελών της ελεγχόμενης οντότητας.
- Το περιεχόμενο των τιμολογίων εκδόσεως «.....» δεν περιγράφει το είδος και την έκταση των υπηρεσιών, ούτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις ώστε να καλυφθούν οι ελλείψεις αυτές. Επιπροσθέτως, για ορισμένα από τα προαναφερθέντα τιμολόγια παρέχονται υπηρεσίες για τις οποίες δεν προσδιορίζεται η έκταση αυτών, η χρονική περίοδος και διαπιστώνεται ότι οι υπηρεσίες αυτές επαναλαμβάνονται, ενώ φέρεται να παρασχέθηκαν από μία εταιρεία με έδρα στο 14<sup>ο</sup> χλμ.Κοζάνης-Αθήνας, χωρίς την ύπαρξη υποκαταστήματος στην έδρα ή στο νομό της έδρας της ελεγχόμενης οντότητας.Ο έλεγχος δεν δέχτηκε τις συναλλαγές αυτές, χωρίς την προσκόμιση/ύπαρξη σύμβασης/εγγράφων για τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών αυτών από απόσταση .
- Τα τιμολόγια εκδόσεως «.....» με αντικείμενο εργασιών κατασκευή επίπλων, εμπορία επίπλων, παρά το γεγονός ότι έχουν εκδοθεί σε διαφορετικές ημερομηνίες, έχουν συνεχόμενη αρίθμηση, ήτοι 40/03-10-2016, 41/06-10-2016, 42/20-10-2016, 43/31-10-2016, 44/01-11-2016, με τις αξίες τους να μην ξεπερνούν τα 500,00 € έκαστο.
- Τα τιμολόγια εκδόσεως «.....» αφορούν αγορές υλικών που δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας.
- Οι εργασίες που αφορούν τον εκδότη «.....» με Α.Φ.Μ. .... με αντικείμενο εργασιών «Ανακαινίσεις κτιρίων, χρωματουργικές εργασίες, οικοδομικά υλικά», ο οποίος φέρεται ως ανάδοχος στην εκτέλεση εξειδικευμένων εργασιών στο κατάστημα –έδρα της ελεγχόμενης ομόρρυθμης εταιρείας σύμφωνα με τα υπογεγραμμένα από 01/10/2016 και 15/10/2016 ιδιωτικά συμφωνητικά, ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και η ελεγχόμενη εταιρεία χαρακτηρίσθηκε λήπτης είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών παραστατικών, συνολικής καθαρής αξίας 59.150,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.196,00 € τα οποία εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα στο σύνολό τους, ενώ δεν είχε το δικαίωμα διότι αφορούσαν ανύπαρκτες δαπάνες.

Συμπερασματικά, οι στήλες των καταχωρημένων δαπανών στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας διαμορφώθηκαν εκ νέου ως εξής:

A/ A	ΤΡΙΜΗΝΟ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞ. ΜΔ.Ε. 24%	ΑΓΟΡΑ ΠΑΓΙΑ 24%	Φ.Π.Α. ΕΞΟΔΩΝ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞ. ΑΠΑΛ/ΝΑ 0%	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞ. ΜΕ ΔΙΚ. 24%	ΑΓΟΡΑ ΠΑΓΙΑ 24%	Φ.Π.Α. ΕΞΟΔΩΝ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞ. ΑΠΑΛ/ΝΑ 0%	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
---------	---------	-------------------------------	-----------------------	------------------	--------------------------------	------------------------------	-----------------------	------------------	--------------------------------	----------

		ΒΙΒΛΙΑ				ΕΛΕΓΧΟΥ				
1	A'			268,66	3,934,39			268,66	3.934,39	
2	B'	271,25		401,66	2.017,11	271,25		401,66	2.017,11	
3	Γ'	3.681,04	4.591,78	2.207,87	4,788,85	3.681,04	2.075,78	1.605,03	3.665,57	4.242,12
4	Δ	66.271,2	18.172,4							(12.765,41+7 3.346,00)
	4		2	20.429,16	41.801,82	3.668,14	11.523,18	3.808,60	41.563,31	=86.111,41
ΣΥΝΟΛ		70.223,5	22.764,2	23.307,35	52.542,17	7,620,43	13.598,96	6.083,95	51.180,38	(17.007.53.7
A		3	0							3346)= 90.353,53

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην διόρθωση των υπολογισμένων αποσβέσεων οι οποίες διαμορφώθηκαν στις 9.896,00€, μειωμένες κατά 7.267,41 €.

Κατά συνέπεια, **το σύνολο των διαφορών ανέρχεται στο ποσό των 97.620,94 €.**

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμ. .../11-08-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος δίνοντας τη δυνατότητα στην ελεγχόμενη να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω εγγράφων. Με την με αριθμ.πρωτ...../12-09-2022 έγγραφη απάντηση της προσφεύγουσας αμφισβητήθηκαν οι διαπιστώσεις του ανωτέρω Σημειώματος, ενώ ο έλεγχος απέρριψε, ως αναπόδεικτους, τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης οντότητας και προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι δαπάνες καυσίμων αφορούσαν την εξυπηρέτηση αναγκών της επιχείρησης η οποία δεν διαθέτει μεν επαγγελματικό όχημα αλλά χρησιμοποιήθηκε το ιδιωτικής χρήσης όχημα του εκπροσώπου της.
2. Από τα εκδοθέντα τιμολόγια προκύπτει η πραγματοποίηση της μεταφοράς επίπλων από την επιχείρηση «.....» προς την επιχείρησή της, δεδομένου ότι από την 1.1.2014 καταργήθηκε η υποχρέωση έκδοσης δελτίων αποστολής.
3. Οι συναλλαγές με εκδότες τους ..... και ..... πραγματοποιήθηκαν, δεδομένου ότι έγιναν στα πλαίσια της ανακαίνισης του καταστήματος, προκειμένου η επιχείρηση να εναρμονιστεί με τις απαιτήσεις του ΟΠΑΠ.

4. Το γεγονός ότι τα αναγραφόμενα στις επιταγές προς τον ..... ποσά επέστρεφαν στο λογαριασμό της προσφεύγουσας ή του εκκαθαριστή της οφείλεται στις ανοιχτές και διαρκείς συναλλαγές μεταξύ των συμβαλλόμενων.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

**Επειδή**, στις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του Ν. [4172/2013](#) (Κ.Φ.Ε.) με τίτλο «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζονται τα ακόλουθα:

*«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 τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του Ν. [4172/2013](#) (Κ.Φ.Ε.) «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)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,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...»

Στο πλαίσιο αυτό, στην ερμηνευτική των ανωτέρω διατάξεων εγκύκλιο διαταγή [ΠΟΛ.1113/2015](#) της Γ.Γ.Δ.Ε. με τίτλο «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)», προβλέπονται τα κατωτέρω:

*«... α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη*

εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει...

## Άρθρο 22

### Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣτΕ 2963/2013](#), [ΣτΕ 1729/2013](#), [ΣτΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα [ΠΟΛ.1071/2015](#) εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. [170/2014](#) γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που

προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο [άρθρο 50](#) του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1007/2015](#) Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

#### Ως προς τον 1ο Ισχυρισμό

**Επειδή**, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας δαπάνες καυσίμων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης ύψους 1.361,79 € για το φορολογικό έτος 2016, χωρίς να έχει στην ιδιοκτησία της επαγγελματικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δαπανών καυσίμων αφορούσαν πράγματι την εξυπηρέτηση αναγκών της επιχείρησης η οποία δεν διαθέτει μεν επαγγελματικό όχημα, αλλά χρησιμοποιήθηκε το ιδιωτικής χρήσης όχημα του εκπροσώπου της, προκειμένου να πραγματοποιηθούν μετακινήσεις σχετικές με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης και συγκεκριμένα μεταβάσεις στη Θεσσαλονίκη στην έδρα κεντρικών προμηθευτών δελτίων ΚΙΝΟ, ΤΖΟΚΕΡ, λαχείων κ.λ.π.

**Επειδή**, στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 4174/2013 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 το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών προς το συμφέρον της επιχείρησης το φέρει η προσφεύγουσα.»

**Επειδή**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, όπως προαναφέρθηκε, δε διέθετε οποιοδήποτε όχημα στην ιδιοκτησία της και ως εκ τούτου κρίνεται ότι, οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν πληρούν την προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 22α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ότι δηλαδή πράγματι την αφορούν και πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της εταιρείας και όχι για ιδιωτικές ανάγκες του νομίμου εκπροσώπου της, ακόμη κι αν προέκυπτε από τις σχετικές ΑΛΠ ότι τα καύσιμα αφορούν το ιδιόκτητο ΕΙΧ του, ενώ μάλιστα δεν προκύπτει ούτε αυτό από τα αποδεικτικά στοιχεία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 11-10-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της φορολογικής αρχής «τα τιμολόγια εκδόσεως «.....», με αντικείμενο εργασιών κατασκευή επίπλων, εμπορία επίπλων, παρά το γεγονός ότι έχουν εκδοθεί σε διαφορετικές ημερομηνίες, έχουν συνεχόμενη αρίθμηση, ήτοι 40/03-10-2016, 41/06-10-2016, 42/20-10-2016, 43/31-10-2016, 44/01-11-2016, με τις αξίες τους να μην ξεπερνούν τα 500,00 € έκαστο.

**Επειδή**, ο εκδότης και η λήπτρια των τιμολογίων δεν είχαν τη δυνατότητα μεταφοράς των προϊόντων που πωλήθηκαν, γιατί δεν διέθεταν επαγγελματικά οχήματα ιδιωτικής χρήσης (Φ.Ι.Χ.).

**Επειδή**, δεν έχει εκδοθεί άλλο στοιχείο διακίνησης ή παροχή υπηρεσιών από μεταφορική εταιρία, δεν δύναται να αποδειχθεί η μεταφορά αυτών προς την αγοράστρια-ελεγχόμενη οντότητα,



δεδομένου ότι η εκδότρια και η λήπτρια δεν διαθέτουν επαγγελματικά φορητά ιδιωτικής χρήσης (Φ.Ι.Χ.) για την μεταφορά των αγαθών των πωληθέντων ειδών (γυψοσανίδων) τα οποία καταλάμβαναν μεγάλο όγκο.

**Επειδή**, στα εκδοθέντα παραστατικά Τιμολόγια Πώλησης δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός των πωληθέντων ειδών και ως εκ τούτου, ακόμη και αν υποθεθεί ότι μεταφέρθηκαν είδη, δεν υπάρχει δυνατότητα να ελεγχθεί αν η δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκαν οι εν λόγω δαπάνες από τον έλεγχο για έκπτωση και προστέθηκαν σαν λογιστική διαφορά, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό

**Επειδή**, ο ν. [4308/2014](#) (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τις υπό κρίση χρήσεις, 2017 και 2018, ορίζει στο άρθρο 1 ότι : *«1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.»* Στο άρθρο 5, ότι : *«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.. 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.....10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Στο άρθρο 9, ότι : «1. 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**, όπως διαπιστώθηκε στην από 11/10/2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....τα υλικά ξεπερνούν σε ποσότητες τη δυνατότητα χρήσης τους, όπως για παράδειγμα τα τετραγωνικά των πλακιδίων ξεπερνούν σε τετραγωνικά μέτρα τη συνολική έκταση του καταστήματος και τα είδη υγιεινής αφορούν ποσότητες που δεν δικαιολογούνται για το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας.

**Επειδή**, η ιδιοκτήτρια του ακινήτου, κατόπιν της με αριθμό ...../21-03-2022 πρόσκλησης παροχής πληροφοριών, σε έγγραφό της δηλώνει ότι, αδυνατεί να απαντήσει ευκρινώς για το είδος των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

**Επειδή**, με το [άρθρο 66 παρ. 5](#) του ν. [4174/2013](#), ως ισχύει από 02.02.2016, 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 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. 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 απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή** σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»*

**Επειδή**, στην από 11/10/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ....) αναφέρεται ότι, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα εξής :

«1. Οι εργασίες στις οποίες φέρεται να προχώρησε η ελεγχόμενη οντότητα, όπως αποξήλωση παλαιάς υδραυλικής εγκατάστασης, αποξήλωση παλαιών επιχρισμάτων, αποξήλωση παλαιών πλακιδίων, ηλεκτρολογικές εργασίες αποξήλωση παλαιών κουφωμάτων, απαιτούν το προσωρινό κλείσιμο του καταστήματος και την κατ' εξακολούθηση προσωρινή παύση εργασιών, κάτι που για την ελεγχόμενη οντότητα δεν προκύπτει να έπραξε, δεδομένου ότι, από τα λογιστικά της αρχεία παρουσιάζει έσοδα και δαπάνες σ' όλη την διάρκεια του έτους.

2. Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων ..... με ΑΦΜ ....., κρίθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ...., σε προγενέστερους φορολογικούς ελέγχους/φορολογικά έτη ότι είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3. Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή (Φ.Ι.Χ.).

4. Κατόπιν της με αριθμό ...../21-03-2022 πρόσκλησης παροχής πληροφοριών από τρίτους, η ιδιοκτήτρια/εκμισθώτρια του καταστήματος δηλώνει ότι, η εταιρεία προέβη σε μεταρρυθμίσεις, ανακαινίσεις, προσθήκες και τροποποιήσεις του χώρου τις οποίες όμως δεν δύναται να προσδιορίσει ούτε χρονικώς αλλά ούτε και με ακρίβεια όσον αφορά το είδος αυτών. Οι εργασίες που φέρεται να έχουν πραγματοποιηθεί μπορεί να μη γίνεται να προσδιοριστούν χρονικά, αλλά είναι αδύνατο να μη μπορούν να προσδιοριστούν ως προς το είδος τους για την ιδιοκτήτρια του ακινήτου. Π.χ. δε μπορεί να μη δύναται να θυμηθεί ότι στο κατάστημά της τοποθετήθηκε ψευδοροφή, άλλαξαν τα κουφώματα, τοποθετήθηκαν νέα πλακίδια κ.λπ. Συνεπώς, η ιδιοκτήτρια λόγω των καλών σχέσεων με τον πρώην μισθωτή ευγενικώς αποφεύγει να δώσει ευκρινή απάντηση για τις εργασίες που μπορεί να

πραγματοποιήθηκαν και που σε καμία εκ των περιπτώσεων δεν πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά.

5. Η εντολή ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας προέκυψε από έγγραφη καταγγελία της ομόρρυθμης εταιρείας «..... Ο.Ε», στην οποία αναφέρεται πως ο ..... ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής της ελεγχόμενης οντότητας έψαχνε και προσπαθούσε να βρει τρόπο αύξησης των δαπανών της εταιρείας του, προκειμένου να τύχει χαμηλότερης φορολόγησης.

6. Η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε πραγματοποίησε πληρωμές προς την οντότητα του ..... τουλάχιστον όσον αφορά το συμφωνητικό της 15ης Οκτωβρίου 2016, για το οποίο οι συναλλαγές πραγματοποιούνται με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Συνεπώς, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας δεν προέκυψε καμία καταβολή ποσών στην εκδότρια επιχείρηση, προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων.

9. Η έκδοση τραπεζικών επιταγών προς εξόφληση της παροχής υπηρεσιών στον εκδότη φορολογικών παραστατικών/παρέχων τις επίμαχες υπηρεσίες πραγματοποιήθηκε προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ στην πραγματικότητα τα χρηματικά ποσά επέστρεφαν στον τραπεζικό Λογαριασμό του φερόμενου λήπτη των υπηρεσιών/ελεγχόμενη οντότητα.

10. Το τίμημα που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και σε συνδυασμό με το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας, ήτοι κόστος τουαλέτας για κατάστημα Ο.Π.Α.Π. συνολικού ποσού 5.146,00€ (καθ. αξία- 4.150,00€ + φ.π.α. 24% 996,00€).

11. Στα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά υπάρχει αλληλοκάλυψη των εργασιών.

12. Παρόλο που αναφέρεται στα ιδιωτικά συμφωνητικά ότι τα υλικά συμπεριλαμβάνονται στην συμφωνηθείσα αμοιβή της εταιρείας, η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε πληθώρα φορολογικών παραστατικών με παρόμοια υλικά, τα οποία χρησιμοποιούνται σε ίδιες περιπτώσεις, όπως πλακίδια, νιπτήρες, λεκάνες τουαλέτας, μπαταρίες κλπ.

13. Τα τιμολόγια αγοράς πλακιδίων αναγράφουν ποσότητα 255,85 τ.μ., ενώ η συνολική έκταση του καταστήματος είναι σύμφωνα με την δήλωση της ιδιοκτήτριας 150τ.μ.

14. Το σύνολο των ληφθέντων φορολογικών παραστατικών που αφορούν το ιδιωτικό συμφωνητικό συνολικής αξίας 5.146,00€, δεν ξεπερνά τα 500,00€ ανά τιμολόγιο, προκειμένου να αποφευχθεί η πληρωμή με ηλεκτρονικό ή τραπεζικό μέσο πληρωμής.

15. ....

16- Μετά την σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και την κοινοποίηση αυτού, παρελήφθη από το ....., πληροφοριακή έκθεση ελέγχου επί παραβάσεων Τήρησης φορολογικών αρχείων και στοιχείων από την οποία προκύπτει ότι ..... με Α.Φ.Μ. ....για το φορολογικό έτος 2016, είναι εκδότης χιλίων επτακοσίων εννέα (1709) εικονικών τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 1.726.365,24€, εκ των οποίων τα είκοσι επτά (27) , καθαρής αξίας 59.150,00€, αφορούν την ελεγχόμενη οντότητα.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω δεδομένων, η ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. ....) κατέληξε στη διαπίστωση ότι, οι εργασίες που αφορούν τον εκδότη ..... με Α.Φ.Μ....., ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και η εταιρεία ..... Ο.Ε., χαρακτηρίστηκε λήπτης εικονικών φορολογικών παραστατικών.

**Επειδή**, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο προσκομίστηκαν δύο(2) ιδιωτικά συμφωνητικά εκτέλεσης ορισμένων εξειδικευμένων εργασιών, μεταξύ της προσφεύγουσας (λήπτριας των παρεχομένων υπηρεσιών) και της ατομικής οντότητας ..... με Α.Φ.Μ. ...., έδρα ....., για τα οποία διαπιστώθηκαν τα εξής:

Τα ιδιωτικά συμφωνητικά κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην §16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 « Κατάσταση Συμφωνητικών» σχετικά: ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015/17.2.2015, «Τροποποίηση της υπ' αριθμό 1065606/7222/ΔΕ-Β' (ΦΕΚ 951 Β 731.7.2000) ΑΥΟ», σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1270/16.11.2000», με την με αριθμό ...../12-04-2017 δήλωση 4<sup>ου</sup> τριμήνου, διαχειριστικού έτους 2016,

Τα ιδιωτικά συμφωνητικά υπογράφηκαν κατά την 1η Οκτωβρίου 2016 με αμοιβή της εταιρείας \_ όπως ο ..... αποκαλείται σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα καταστατικά\_ για την παροχή υπηρεσιών στο συνολικό ποσό των 5.146,00€ (καθ. αξία: 4.150,00€ + Φ.Π.Α. 24% 996,00€) και κατά 15<sup>η</sup> Οκτωβρίου 2016 στο συνολικό ποσό των 68.200,00€ (καθ. αξία: 55.000,00€ + Φ.Π.Α. 24% 13.200,00€).

#### Συμφωνηθείσες εργασίες

Στο ιδιωτικό συμφωνητικό της 1<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2016 οι συμφωνηθείσες εργασίες είναι οι εξής:

- Αποξήλωση παλαιάς υδραυλικής εγκατάστασης W.C. και τοποθέτηση νέας.
- Αποξήλωση παλαιών επιχρισμάτων W.C, και εγκατάσταση νέων.
- Αποξήλωση παλαιών και τοποθέτηση νέων πλακιδίων & ειδών υγιεινής και ολοκλήρωση αποχετευτικής εγκατάστασης.

Στο ιδιωτικό συμφωνητικό της 15<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2016 οι συμφωνηθείσες εργασίες είναι οι εξής:

- Αποξήλωση παλαιού πατώματος και τοποθέτηση πλακιδίων.
- Αποξήλωση παλαιών κουφωμάτων και εγκατάσταση νέων.
- Ψευδοροφή κατασκευή και τοποθέτηση.
- Ηλεκτρολογικές εργασίες σε όλο το κατάστημα.
- Τοποθέτηση φωτισμού εξωτερικού και εσωτερικού.
- Επιχρίσματα και ελαιοχρωματισμοί εσωτερικοί και εξωτερικοί.

Όσον αφορά τις εργασίες και παρά το γεγονός που τα ιδιωτικά συμφωνητικά έχουν υπογραφεί μεταξύ σύντομου χρονικού διαστήματος παρατηρείται επικάλυψη των εργασιών.

#### Ποσό της αμοιβής

- Στο ιδιωτικό συμφωνητικό της 1<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2016 στο ποσό της αμοιβής της εταιρείας περιλαμβάνεται « η αμοιβή της εταιρείας για την παροχή των προαναφερόμενων υπηρεσιών ως και πάσης φύσεως έξοδα κα δαπάνες αυτής, όπως αμοιβές και ασφαλιστικές εισφορές (εργοδότη - ασφαλισμένου) του προσωπικού της .

- Στο ιδιωτικό συμφωνητικό της 15<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2016 στο ποσό της αμοιβής της εταιρείας περιλαμβάνεται « η αμοιβή της εταιρείας για την παροχή των -προαναφερόμενων υπηρεσιών ως και πάσης φύσεως έξοδα κα δαπάνες αυτής, όπως υλικά, αμοιβές και ασφαλιστικές εισφορές (εργοδότη - ασφαλισμένου) του προσωπικού της .

Εντούτοις, η ελεγχόμενη έχει προβεί σε πλήθος αγορών/δαπανών κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου που αφορούν υλικά τα οποία ξεκάθαρα προκύπτει από τα ιδιωτικά συμφωνητικά ότι θα καλυφθούν από την εταιρεία που αναλαμβάνει την ανακαίνιση.

Συνεπώς, διαπιστώνεται η αγορά/πληρωμή των ίδιων υλικών δύο φορές.

**Επειδή**, οι πληρωμές φέρεται να πραγματοποιήθηκαν μέσω του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος της ALPHA BANK με την έκδοση τραπεζικών επιταγών, σε συνδυασμό με τα φορολογικά παραστατικά, ως κάτωθι:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ.....							
A/ A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΡ.ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	Α/Α ΕΠΙΤ.	ΠΟΣΟ€	Χ / Π
1	24/04/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑ ΕΚΔ.	.....			4.340,00	Χ
1 <sup>A</sup>	24/04/2017	ΕΚΔ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	4.340,00	
1 <sup>B</sup>	26/04/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	4.340,00	Π
					...		
2	07/08/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑΕΚΔ.	.....			6.000,00	Χ
2 <sup>A</sup>	07/08/2017	ΕΚΔ.ΕΠΙ.	.....	.....			
2 <sup>B</sup>	09/08/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....		6.000,00	Π
3	17/08/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑ ΕΚΔ.	.....			8.500,00	Χ
3 <sup>A</sup>	17/08/2017	ΕΚΔ.ΕΠΙ.	.....	.....	.....	8.500,00	
3 <sup>B</sup>	21/08/2017	ΕΞΟΦΥΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	8.500,00	Π
					...		
4	06/09/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑ ΕΚΔ.	.....			8.000,00	Χ
4 <sup>A</sup>	06/09/2017	ΕΚΔ.ΕΠΙ.	.....	.....	.....		
4 <sup>B</sup>	07/09/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	8.000,00	Π
5	18/09/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑΕΚΔ.	.....			3.000,00	Χ
5 <sup>A</sup>	18/09/2017	ΕΚΔ.ΕΠΙ	.....	.....	.....	3.000,00	
5 <sup>B</sup>	25/09/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	3.000,00	Π

6	05/10/2017	ΑΝΛ. ΠΑ ΕΚΔ.	.....			3.000,00	Χ
6 <sup>Α</sup>	05/10/2017	ΈΚΔ. ΤΡ. ΕΠ	.....	.....		3.000,00	
6 <sup>Β</sup>	09/10/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....		3.000,00	Π
7	16/10/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑΕΚΔ.	.....		.....	5.000,00	Χ
7 <sup>Α</sup>	16/10/2017	ΈΚΔ. ΤΡ. ΕΠ	.....	.....	.....		
7 <sup>Β</sup>	19/10/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....		5.000,00	Π
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ:.....							
8	23/10/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑ ΕΚΔ.	.....	.....		5.000,00	Χ
8 <sup>Α</sup>	23/10/2017	ΈΚΔ. ΤΡ. ΕΠ	.....	.....	.....		
8 <sup>Β</sup>	26/10/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....		5.000,00	Π
9	30/10/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑΕΚΔ.	.....			7.000,00	Χ
9 <sup>Α</sup>	30/10/2017	ΈΚΔ. ΤΡ. ΕΠ	.....	.....	.....		
9 <sup>Β</sup>	02/11/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	7.000,00	Π
10	13/11/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑ ΕΚΔ.	.....			5.000,00	Χ
10 <sup>Α</sup>	13/11/2017	ΈΚΔ. ΤΡ. ΕΠ	.....	.....	.....		
10 <sup>Β</sup>	16/11/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	5.000,00	Π
11	04/12/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑΕΚΔ.	.....			6.000,00	Χ
11 <sup>Α</sup>	04/12/2017	ΈΚΔ. ΤΡ. ΕΠ	.....	.....	.....		
	07/12/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	6.000,00	Π
12	18/12/2017	ΑΝΛ. ΓΙΑΕΚΔ.	.....			7.360,00	Χ
12a	21/12/2017	ΈΚΔ. ΤΡ. ΕΠ	.....	.....	.....		
12b	21/12/2017	ΕΞΟΦ./ΚΤΘ. ΕΠΙ	.....	.....	.....	7.360,00	Π
			ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΕΩΣΗΣ			68.200,00	
			ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ			68.200,00	

Από τα ανωτέρω δεδομένα διαπιστώνεται, ότι ..... εξέδιδε τραπεζικές επιταγές σε διαταγή του ..... με Α.Μ. .... φερόμενου ως ανάδοχου στην εκτέλεση εξειδικευμένων εργασιών στο κατάστημα -έδρα της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας, σύμφωνα με τα υπογεγραμμένα ιδιωτικά συμφωνητικά. Στη συνέχεια, αφού μεσολάβουσε χρονικό διάστημα ολίγων ημερών, ο ....., διαχειριστής της εταιρείας\_εξοφλούσε τις επιταγές αυτές επιστρέφοντας τα χρηματικά ποσά αυτών είτε στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας είτε στον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό. Το γεγονός αυτό, αποτυπώνεται και στα σώματα των επιταγών, στα οποία φαίνεται με υπογραφές και σφραγίδες ότι ο εισπράττων τα χρήματα των επιταγών είναι ο ..... διαχειριστής, ομόρρυθμο μέλος και μετέπειτα εκκαθαριστής της ομόρρυθμης εταιρείας ..... Ο.Ε.



**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα χρήματα των τραπεζικών επιταγών επέστρεφαν στο λογαριασμό της εταιρείας, λόγω του ότι ο αποδέκτης τους ..... ζητούσε να δαπανηθούν στις παρεχόμενες υπηρεσίες της ελεγχόμενης οντότητας και συγκεκριμένα για την έκδοση δελτίων τυχερών παιγνίων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα, η οποία, εντούτοις δεν προσκόμισε, ούτε στο φορολογικό έλεγχο, ούτε με την ενδικοφανή της προσφυγή, αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

**Επειδή**, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β... γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, η από 11/10/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η από 11/10/2022 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της αριθμ. .... /13.10.2022 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η με αριθμό ...../13.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>	<b>ΤΗΣ</b>
Χρεωστικό ποσό	28.310,07€	28.310,07€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	14.155,04€	14.155,04€	
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>42.465,11€</b>	<b>42.465,11€</b>	

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σημείωση:** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.