



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604519

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 16/5/2023

Αριθμός απόφασης: 1180

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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)».

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουκαι ημερομηνία κατάθεσηςενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε

στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 86.313,74 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 43.156,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 129.470,61 ευρώ.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 6.025,67 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦ.Δ. ποσού 3.012,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9.038,50 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που αφορούν ελέγχους που διενεργήθηκαν κατόπιν της με αριθμόεντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2015 & 2016, η οποία εκδόθηκε μετά από τροποποίηση της αρχικής με αριθμόεντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Οι ανωτέρω διαφορές φόρου προέκυψαν από λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού **297.633,61 ευρώ**, ήτοι παραστατικά εξόδων και αγορών της χρήσης που κατά την κρίση του ελέγχου δεν εκπίπτουν φορολογικά.

Συγκεκριμένα από τον λογαριασμό του αναλυτικού καθολικού του τηρούμενου λογιστικού συστήματος «Αγορές» ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση σύνολο αγορών - από τον ίδιο προμηθευτή - αξίας 268.371,83 ευρώ, διότι αφορούσε παραστατικά άνω των 500,00 ευρώ έκαστο που η εξόφλησή τους δεν αποδείχθηκε ότι έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά παράβαση του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013). Αναλυτικά τα τιμολόγια αυτά είναι τα κάτωθι:

ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	50.462,59
2	32.402,60
3	60.063,44
4	34.919,57
5	19.363,60
6	23.127,72
7	32.075,08
8	15.957,23
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ			268.371,83

Επιπλέον από τον λογαριασμό του αναλυτικού καθολικού «Επισκευές και συντηρήσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων» δεν αναγνώρισε προς έκπτωση συνολικές δαπάνες αξίας 23.494,72 ευρώ, όπως αποτυπώθηκαν σε 6 τιμολόγια, διότι κατά ένα μέρος αφορούσαν εικονικά στοιχεία και κατά το υπόλοιπο η αναφερόμενη αξία της συναλλαγής ήταν πολύ μεγαλύτερη από την πραγματική. Πιο αναλυτικά, ο έλεγχος έκρινε ότι ένα τιμολόγιο καθαρής αξίας 4.000,00 ευρώ ήταν εικονικό διότι είχε εκδοθεί από επιχείρηση που εξέδιδε εικονικά στοιχεία, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, ενώ για τα υπόλοιπα 5 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.494,72 ευρώ, που αφορούσαν εργασίες ανακαίνισης, έκρινε ότι η αναγραφόμενη σε αυτά επιφάνεια των πλακιδίων σε τ.μ. δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματική επιφάνεια του καταστήματος της επιχείρησης στο οποίο τοποθετήθηκαν. Τα τιμολόγια αυτά είναι τα ακόλουθα:

ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	4.000,00
2	3.890,00
3	3.890,00
4	3.890,00
5	2.917,50
6	4.907,22
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ			23.494,72

Τέλος δεν αναγνωρίστηκαν ασφαλιστικές εισφορές αξίας **5.766,61 ευρώ** διότι δεν είχαν καταβληθεί από την επιχείρηση, κατά παράβαση του άρθρου 3 § γ του Ν.4172/2013.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η εκτίμηση της φορολογικής αρχής ότι τα αναγραφόμενα τ.μ. των πλακιδίων στα αντίστοιχα τιμολόγια δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματική επιφάνεια του καταστήματος ήταν λανθασμένη καθώς προσκομίσθηκε βεβαίωση του εκδότη των τιμολογίων με την ακριβή επιμέτρηση του χώρου στον οποίο τοποθετήθηκαν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την προσφυγή επιμέτρηση της εν λόγω επιφάνειας υπογεγραμμένη από μηχανικό τον Ιανουάριο του 2023.
2. Αναιτιολόγητα αποφαίνεται ο έλεγχος ότι το καθαρής αξίας 4.000,00 ευρώ είναι εικονικό αφού δεν παρέχει κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τη θέση του και να μπορεί να αντικρουστεί από την ίδια.
3. Κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, ερμηνευόμενων συνδυαστικά με το άρθρο 23 περί τραπεζικής εξόφλησης των δαπανών και αγορών άνω των 500,00 ευρώ, που σκοπό έχει μόνο την επιβεβαίωσή τους, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές της χρήσης δεδομένου ότι δεν αμφισβήτησε ότι αντιστοιχούσαν σε πραγματική συναλλαγή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 – *Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα* 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 – *Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες* του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 – *Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Ν.4172/2013*, όπως ίσχυε την επίμαχη περίοδο, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της 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,

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,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα: «ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ 167Α)» της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκε αναφορικά με τα ως άνω άρθρα ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες 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.

[...]

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.

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 [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 5 – *Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος* 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.»

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 – *Περιεχόμενο τιμολογίου* του Ν.4308/2014 ορίζεται 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.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 – *Δικαίωμα επιστροφής του φόρου* του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), όπως ίσχυε την υπό κρίση φορολογική περίοδο, 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 – *Επαρκής αιτιολογία* 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στη διάρκεια του φορολογικού έτους 2016 προέβη σε εργασίες επισκευών/συντήρησης εντός του καταστήματός της που περιλάμβαναν την τοποθέτηση πλακιδίων δαπέδου, το κόστος των οποίων, με βάση τα σχετικά παραστατικά και τις λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της, ανήλθε σε 19.494,72 ευρώ.

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε την ως άνω δαπάνη προβάλλοντας την αιτιολογία ότι τα αναγραφόμενα στα σχετικά παραστατικά τ.μ. των πλακιδίων δεν αντιστοιχούσαν στην πραγματική επιφάνεια του δαπέδου για το οποίο προορίζονταν και ότι η επιμέτρηση του χώρου για την αγορά των πλακιδίων έγινε από τον έμπορο των πλακιδίων και όχι από μηχανικό, χωρίς να παρέχει περαιτέρω διευκρινίσεις ή στοιχεία πάνω στα οποία στήριξε την κρίση του, και επομένως χωρίς να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την απόρριψη της επίμαχης δαπάνης.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει έγγραφο επιμέτρησης του χώρου από μηχανικό, σύμφωνα με το οποίο η επιφάνεια του δαπέδου είναι 750,42 τ.μ. και συμπίπτει με την επιμέτρηση που είχε διενεργήσει ο έμπορος των πλακιδίων.

Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτός ο πρώτος ισχυρισμός της και αφαιρείται η ως άνω δαπάνη ύψους 19.494,72 ευρώ από το σύνολο των λογιστικών διαφορών που υπολόγισε ο έλεγχος, με αποτέλεσμα

να μειωθούν τα φορολογητέα κέρδη για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος αλλά και οι φορολογητέες εισροές για τους σκοπούς του Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 – *Εγκλήματα φοροδιαφυγής 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 αυτουργός ή συμμετοχος [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. 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. 1142/2016 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του ν. [4337/2015](#) (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015)» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι:

«*Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων*

i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 5 του άρθρου 66](#) του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).

ii. Ειδικά, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής [...]

Επειδή, με το άρθρο 65 – *Βάρος απόδειξης του Κ.Φ.Δ.*, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 έχει κριθεί ότι:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013). Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...]»

Επειδή για την απόρριψη μιας δαπάνης καταχωρημένης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης αρκεί κατ' αρχήν η απόδειξη από την πλευρά της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης του σχετικού παραστατικού είναι εκδότης εικονικών στοιχείων.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στα έξοδα της επιχείρησης τιμολόγιο αξίας 4.000,00 ευρώ το οποίο απορρίφθηκε από τον έλεγχο με το σκεπτικό ότι ο εκδότης του έχει κριθεί σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών ως εκδότης εικονικών στοιχείων με παράθεση των λόγων του σχετικού πορίσματος ως ακολούθως: «ο εκδότης [...] ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δεν πραγματοποίησε αγορές υλικών, δεν προκύπτει ότι είχε στην κατοχή του οποιοδήποτε εργαλείο για την υλοποίηση της τοποθέτησης των πλακιδίων, δεν προκύπτει κανένα συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο για τη μεταφορά των υλικών, δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία, υπέβαλλε μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. και δεν αναγράφεται στα τιμολόγια επακριβώς το είδος και τα τετραγωνικά των εκτελεσθέντων εργασιών.»

Επειδή ωστόσο από την υπηρεσία μας έγιναν δεκτές οι δαπάνες για την προμήθεια των πλακιδίων συνολικής καθαρής αξίας 19.494,72 ευρώ, όπως αποτυπώθηκε στα Δ.Α. – ΤΙΜ. με αριθμούς έκδοσης από 4/12/2016 έως 18/12/2016 του προμηθευτή των πλακιδίων, στα οποία όμως δε φαίνεται να περιλαμβάνεται επιπλέον χρέωση για την τοποθέτηση των πλακιδίων.

Επειδή είναι εύλογο ότι πέρα από τη δαπάνη απόκτησης των πλακιδίων η προσφεύγουσα προέβη και σε δαπάνη για την τοποθέτησή τους, η οποία δεν υποδεικνύεται με άλλο παραστατικό από τον έλεγχο, ενώ από το προπαρατεθέν απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου αναφορικά με τον εκδότη – κατά την κρίση του ελέγχου - εικονικών στοιχείων γίνεται αντιληπτό ότι το φερόμενο ως εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 4.000,00 ευρώ, με ημερομηνία έκδοσης, σχετίζεται με εργασίες τοποθέτησης των εν λόγω πλακιδίων.

Επειδή βάσει των ανωτέρω η υπηρεσία μας κρίνει ότι η εικονικότητα του επίμαχου στοιχείου αφορά μόνο το πρόσωπο του εκδότη και όχι το σύνολο της συναλλαγής πλην όμως, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να αποδείξει την καλοπιστία της λήψης του επίμαχου τιμολογίου (όπως τραπεζικό παραστατικό πληρωμής), δε δύναται να εκπέσει την εν λόγω δαπάνη ποσού 4.000,00 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Ως εκ τούτου, απορρίπτεται ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας και κρίνεται ορθή η απόρριψη της δαπάνης ύψους 4.000,00 ευρώ και η προσθήκη της στις λογιστικές διαφορές από τον έλεγχο.

Επειδή κατά τη ρητή διατύπωση του προαναφερόμενου άρθρο 23 του Ν.4172/2013 μία από τις προϋποθέσεις για να εκπέσει η επιχείρηση την αξία μιας δαπάνης ή αγοράς άνω των 500,00 ευρώ από τα αποτελέσματα της χρήσης είναι η εξόφλησή της να έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον λογαριασμό «Αγορές» των τηρούμενων βιβλίων της 8 τιμολόγια αγορών συνολικής καθαρής αξίας **268.371,83 ευρώ**, με αξία για το καθένα άνω των 500,00 ευρώ, προσθέτοντας την αξία αυτή στο κόστος πωληθέντων με αντίστοιχη μείωση των μικτών αποτελεσμάτων της χρήσης, χωρίς ωστόσο να αποδείξει στον έλεγχο ότι η εξόφλησή τους έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ορθώς ο έλεγχος την καταχώρησε στις λογιστικές διαφορές, αυξάνοντας το φορολογητέα κέρδη για το φορολογικό έτος 2016.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως νόμω αβάσιμος.

Με βάση όσα παρατέθηκαν ανωτέρω οι λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου ύψους 297.633,61 ευρώ μειώνονται, με την παρούσα απόφαση, σε 278.371,83 ευρώ (268.371,83 ευρώ από μη εκπιπόμενες δαπάνες αγορών, 4.000,00 ευρώ από λήψη εικονικού στοιχείου και 5.766,61 ευρώ από μη καταβολή εισφορών) ενώ οι φορολογητέες εισροές του ελέγχου ύψους 1.062.733,97 ευρώ προσδιορίζονται, με την παρούσα απόφαση, σε 1.082.228,69 ευρώ (με την απόρριψη μόνο της εικονικής δαπάνης ποσού 4.000,00 ευρώ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία

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

Φορολογικό έτος 2016

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ. - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	33.209,50	330.843,11	311.347,94	278.138,44
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	4.448,27	90.762,01	85.108,41	80.660,14
Προκαταβολή φόρου	4.121,83	4.121,83	4.121,83	
Τέλος επιτηδεύματος	2.000,00	2.000,00	2.000,00	
Σύνολο	10.570,10	96.883,84	91.230,24	80.660,14
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		43.156,87	40.330,07	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	10.570,10 ευρώ	140.040,71 ευρώ	131.560,31 ευρώ	120.990,21 ευρώ

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ Δ.Ε.Δ. - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.633.949,29	1.633.949,29	1.633.949,29	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.086.228,69	1.062.733,97	1.082.228,69	4.000,00
Φόρος εκροών	383.804,94	383.804,94	383.804,94	
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	383.804,94	377.779,27	382.458,02	
Χρεωστικό Υπόλοιπο		6.025,67	1.346,92	1.346,92
Πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.		3.012,83	673,46	673,46
Σύνολο φόρου για καταβολή		9.038,50	2.020,38	2.020,38
		ευρώ	ευρώ	ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη εταιρία.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.