



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1408

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατοίκου οικισμού Κρήτης, κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	27.12.2022	29.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	58.014,37 €
---	-------	------------	------------	-------------------	-------------------------	-------------

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της ίδιας Αναπληρώτριας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2	27.12.2022	29.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	25.565,09 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Αναπληρώτριας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 30.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

Με την υπ' αριθμ. / 27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 34.443,74 €, πλέον 17.221,87 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 6.348,76 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 58.014,37 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 27.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016:

α) με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δραστηριότητάς του («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα:

- (i) δαπανών που δεν αποδεικνύονταν με το κατάλληλο δικαιολογητικό (τα σχετικά δύο (2) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **35.200,00 €**
- (ii) προσωπικών καταναλωτικών δαπανών συνολικού ύψους **26.596,14 €**
- (iii) δαπανών που αφορούσαν σε αγορές καυσίμων συνολικού ύψους **4.500,35 €** λόγω του ότι στα σχετικά παραστατικά δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του εκάστοτε οικείου οχήματος, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούσαν στα οχήματα που χρησιμοποιούνταν για σκοπούς άσκησης της δραστηριότητάς του.
- (iv) δαπανών που αφορούσαν σε ανταλλακτικά και σέρβις οχημάτων συνολικού ύψους **11.145,61 €** λόγω του ότι στα σχετικά παραστατικά δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του εκάστοτε οικείου οχήματος, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούσαν στα οχήματα που χρησιμοποιούνταν για σκοπούς άσκησης της δραστηριότητάς του.
- (v) δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **12.882,61 €**
- (vi) εισφορών ΟΓΑ συνολικού ύψους **1.300,00 €**, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης οι απαραίτητες βεβαιώσεις.
- (vii) πληρωμών τελών κυκλοφορίας οχημάτων συνολικού ύψους **5.713,59 €**,

ήτοι συνολικά 97.338,30 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	4.939,01 €	102.277,31 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **15.684,99 €**.

II. ΦΠΑ

Με την υπ' αριθμ./27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 17.043,39 €, πλέον 8.521,70 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, ήτοι συνολικό ποσό 25.565,09 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 1.939,79 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 27.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **79.728,40 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	102.551,69 €	22.823,29 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένα αναφέρεται στο σημείωμα διαπιστώσεων ότι στη δήλωση χρήσης 2016 δεν προσκομίστηκε σχετικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου, δεδομένου ότι προσκομίστηκε το σχετικό έγγραφο και τότε, αλλά και κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο.
- 2) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται τα καταβληθέντα ενοίκια 2016 ποσού 2.520,00 €, δεδομένου ότι προσκομίστηκε η με αριθμ./2015 υποβληθείσα δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας. Το παραπάνω μισθωτήριο αφορά σε ακίνητο που μίσθωσε στο, όταν αποφάσισε να συμμετάσχει με τα μηχανήματά του στην κατασκευή της και μετακόμισε από την στο
- 3) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται οι εισφορές ΟΓΑ ποσού 1.300,00 €, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν σχετικές βεβαιώσεις για όλο το 2016.
- 4) Σε καμία περίπτωση τα δύο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... ΣΙΑ Ε.Ε.» δεν ήταν εικονικά, αντιθέτως αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές. Πλήρωσε το 3% επί του ποσού των τιμολογίων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και αφορούσαν εκτελεσθείσες χωματουργικές εργασίες που έγιναν για λογαριασμό του. Επομένως από πλευράς του όσα τιμολόγια εκδόθηκαν για παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνονται σε υπηρεσίες που πραγματικά παρασχέθηκαν. Για το εάν υφίσταται ή όχι εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη είναι αδιάφορο για τον ίδιο, διότι οι συναλλαγές του ήταν πραγματικές και οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια απολύτως πραγματικές. Σύμφωνα με το νόμο, με την απόδειξη της εικονικότητας των όποιων φορολογικών στοιχείων βαρύνεται η φορολογική αρχή, η οποία πρέπει να περιγράψει αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν κάθε μία παράβαση και από τα οποία να προκύπτει ότι ο φορολογούμενος γνώριζε ή έστω όφειλε να γνωρίζει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση τόσο η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ όσο και οι συμπροσβαλλόμενη σχετική έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και μη επαρκώς αιτιολογημένες, δεδομένου ότι δεν μνημονεύουν με σαφήνεια και πληρότητα τα

πραγματικά περιστατικά, από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του στην τάχα διάπραξη από τον ίδιο του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

5) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται ως προς τη φορολογία εισοδήματος οι αναγραφόμενες στο κεφ. 4 του σημειώματος διαπιστώσεων δαπάνες άνω των 500,00 €, γιατί τάχα δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, καθώς όλες εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής, όπως προκύπτει από τον σχετικό αναλυτικό πίνακα κίνησης λογαριασμού.

6) Εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν ως προσωπικές οι δαπάνες οι αναφερόμενες στο σημείωμα διαπιστώσεων, καθότι όλες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του και αφορούσαν αποκλειστικά σε αυτήν.

Ενδεικτικά αναφέρει ότι τα εισιτήρια ήταν για τη μεταφορά του για την εξυπηρέτηση επαγγελματικών αναγκών ή τη μετάβασή του από τον τόπο καταγωγής του στον τόπο εργασίας του, δεδομένου ότι εργαζόταν εκείνη την περίοδο στην κατασκευή της Ολυμπίας Οδού.

Τα οικοδομικά υλικά ήταν για την κατασκευή υποστέγου και τη διαμόρφωση και περιφράξη του περιβάλλοντος χώρου στις εγκαταστάσεις του στον οικισμό Χαρακτηριστικό το ύψος του υποστέγου που προορίζεται για τη φύλαξη και επιδιόρθωση μεγάλων μηχανημάτων.

Τα παντελόνια, τα είδη ρουχισμού και τα χαρακτηρισθέντα ως είδη οικιακής χρήσης (ψύκτης, ανεμιστήρας, πετσέτες) αγοράστηκαν και χρησιμοποιούνται στο συγκεκριμένο χώρο για τις επαγγελματικές του ανάγκες, καθώς εκεί περνούσε και περνάει μεγάλα χρονικά διαστήματα. Η φύση δε της δουλειάς είναι τέτοια, καθότι εργάζεται πολλές ώρες σε αντίξοες συνθήκες στη σκόνη, στον ήλιο και στη βροχή, που απαιτεί να αλλάζει τα βρεγμένα ή λερωμένα παντελόνια και μπλουζάκια ή να προστατεύεται από το κρύο.

7) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος και δεν συνυπολογίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ στις δαπάνες αγοράς καυσίμων, επειδή δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος. Από την προσεκτική επισκόπηση αυτών αναφορικά με τα ποσά και τις ημερομηνίες έκδοσής τους αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι αφορούν σε καύσιμα που χρησιμοποιήθηκαν για την κίνηση των επαγγελματικών οχημάτων του, τον είχαν διαβεβαιώσει δε οι περισσότεροι εκ των πρατηριούχων ότι δεν απαιτείται η αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας, αλλά ούτε και η σφράγιση των αποδείξεων για ποσά κάτω των 100,00 €. Εξάλλου, ουδέν όχημα διαθέτει πέραν των επαγγελματικών.

8) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος και δεν συνυπολογίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για τις δαπάνες που αναφέρονται σε ανταλλακτικά και σέρβις οχημάτων και στις οποίες δεν αναγράφηκε ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, καθότι ουδέν όχημα διαθέτει πέραν των επαγγελματικών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις ως άνω λογιστικές διαφορές που αφορούσαν σε πληρωμές τελών κυκλοφορίας οχημάτων. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τις εν λόγω λογιστικές διαφορές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο

φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016): «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 συνήθειες 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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. α' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της παραγωγικότητας μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι αυτή πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησης, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...], 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 εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών, η) [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ιγ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: 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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. γ) Με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης, και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. 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 [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], 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 συνήθειες 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). [...]. 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. [...] 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. [...]. 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 [...]. 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. Άρθρο 22Α: [...]. 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: α) [...]. ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (**περιοριστικά**): αα) ο φόρος εισοδήματος, ββ) το τέλος επιτηδεύματος, γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]. δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. Γ του άρθρου αυτού του ν. 4172/2013 και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα. Διευκρινίζεται ότι **ο Φ.Π.Α., για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα**. Σημειώνεται ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων, τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24. Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι δεν εκπίπτουν και οι φόροι, των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων. Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει, εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά** στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, **λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν** (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.). Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαιρέση αποτελούν **τα τέλη κυκλοφορίας, τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν** [...]. η) [...]. ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Διευκρινίζεται

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα** [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό λογιστικό σύστημα**, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄ , β΄ , γ΄ και δ΄ τριμήνων 2016 αντίστοιχα): «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. [...]. 1.α. [...]. 4. **Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου**, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπονευματικών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, 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 [...], καθώς και οι δαπάνες **καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας** αυτών γενικά. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2016 αντίστοιχα): «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2016 αντίστοιχα): «*Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2016 αντίστοιχα): «*1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...]. 3. [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «*...ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο, με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από **συναλλακτικά** και φορολογικά **υπαρκτό** πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό, για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή**, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ).*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.12.2022): «*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.*»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα αναφέρεται στο σημείωμα διαπιστώσεων ότι στη δήλωση χρήσης 2016 δεν προσκομίστηκε σχετικός πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου, δεδομένου ότι προσκομίστηκε το σχετικό έγγραφο και τότε, αλλά και κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, ο προσφεύγων δε φορολογήθηκε βάσει προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών («τεκμηρίων»), ώστε να τίθεται ζήτημα περιορισμού ή μη αυτής της διαφοράς βάσει επικαλούμενου κεφαλαίου σχηματισθέντος από εισοδήματα προηγούμενων ετών φορολογημένα με τις γενικές διατάξεις ή με ειδικό τρόπο ή αφορολόγητα ή με ποσά που δεν αποτελούσαν εισόδημα, αλλά σύμφωνα με (και για) τα πραγματικά του εισοδήματα, όπως αυτά (επανα)προσδιορίστηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης -και συγκεκριμένα κατόπιν προσθήκης στα συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα της δραστηριότητάς του των ως άνω δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του («λογιστικών διαφορών»). Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται τα καταβληθέντα ενοίκια 2016 ποσού 2.520,00 €, δεδομένου ότι προσκομίστηκε η με αριθμ./2015 υποβληθείσα δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, το παραπάνω δε μισθωτήριο αφορά σε ακίνητο που μίσθωσε στο, όταν αποφάσισε να συμμετάσχει με τα μηχανήματά του στην κατασκευή της και μετακόμισε από την στο

Επειδή, η εξέταση του ισχυρισμού αυτού του προσφεύγοντος **παρέλκει**, καθώς, όπως προκύπτει σαφώς από τα αναφερόμενα στη σελ. 14 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 27.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Αναπληρώτριας Προϊσταμένης σε συνδυασμό με τον ΠΙΝΑΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ στη σελ. 21 της εν λόγω έκθεσης, δεν αμφισβητήθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης η έκπτωση της ως άνω δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του για το φορολογικό έτος 2016, κάτι που επιβεβαιώνεται και από τα αναφερόμενα συναφώς στη σελ. 3 της από 03.02.2023 έκθεσης απόψεων της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής («*Σημειώνεται ότι η δαπάνη ενοικίου ποσού 2.520,00 € αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο*»).

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται οι εισφορές ΟΓΑ ποσού 1.300,00 €, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν σχετικές βεβαιώσεις για όλο το 2016.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικώς τις επικαλούμενες βεβαιώσεις και ταυτόχρονα και στοιχεία (έγγραφα), π.χ. τραπεζικά παραστατικά κ.λπ., από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι εντός της ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και πάντως για σκοπούς άσκησης αγροτικής δραστηριότητας εκ μέρους του εντός της περιόδου αυτής κατέβαλε για λογαριασμό του ιδίου (και όχι άλλου προσώπου) εισφορές υπέρ ΟΓΑ συνολικού ύψους 1.300,00 €. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη** του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που **συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας**, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, **έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο** περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι **στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων** στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας **και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου** (πρβλ. ΣτΕ 4505/1995).»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «8. ...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά **και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, **συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/ 1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί

ανταγωνισμού). *Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»*

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Πάτρας κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 33-34 της από 11.10.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση δε στεγαζόταν στη δηλωθείσα έδρα της στη Αχαΐας. Εξάλλου, δε δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε κάποια άλλη επαγγελματική εγκατάσταση από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας. Από αυτά συνάγεται ότι δεν είχε πραγματική έδρα λειτουργίας και επομένως δεν άσκησε δραστηριότητα από τη δηλωθείσα έδρα της.

β) Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στη διάθεσή της, τουλάχιστον εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, το απαραίτητο εξειδικευμένο προσωπικό, για να παρέχει εργασίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Στο συμπέρασμα αυτό συνηγορεί και το γεγονός ότι ο ΕΦΚΑ με το υπ' αριθμ. πρωτ. /30.3.2022 έγγραφό του ενημέρωσε ότι η επιχείρηση δεν έχει εγγραφεί στο μητρώο εργοδοτών.

γ) Τα μηχανήματα έργου που φέρεται να είχε είχε στην κατοχή της δεν μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες τέτοιας έκτασης και ταυτόχρονα προς διαφορετικές οντότητες.

δ) Είχε λάβει εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 εικονικά φορολογικά παραστατικά ιδιαίτερα μεγάλης αξίας από δύο (2) συναλλακτικά ανύπαρκτες οντότητες, σύμφωνα με την αιτιολογία που περιλαμβάνεται στις σελ. 35-36 και 36-37 αντίστοιχα της ως άνω από 11.10.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, προκειμένου να δικαιολογήσει την έκδοση από τη μεριά της φορολογικών παραστατικών. Συγκεκριμένα, είχε λάβει δεκαεπτά (17) παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 627.000,00 € (πλέον ΦΠΑ 149.580,00 €) από την επιχείρηση με ΑΦΜ και τέσσερα (4) παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 120.000,00 € (πλέον ΦΠΑ 28.800,00 €) από την επιχείρηση με ΑΦΜ

ε) Οι μοναδικές πραγματικές αγορές της εντός του έτους 2016 είναι αγορές καυσίμων, όχι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, γεγονός που σε συνδυασμό με τα μηχανήματα και το προσωπικό που δε διέθετε και δε χρησιμοποίησε ενισχύει το συμπέρασμα ότι δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει συναλλαγές υψηλής αξίας.

στ) Από τα ανωτέρω υπό (δ) και (ε) συνάγεται ότι από τα δηλωθέντα για το έτος 2016 με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) προμηθευτών της έξοδά της συνολικού ποσού 753.614,08 € ποσό συνολικού ύψους 747.000,00 € αφορούσε σε εικονικές συναλλαγές/δαπάνες, οι οποίες προφανώς δηλώθηκαν, προκειμένου να δικαιολογηθούν τα εκδοθέντα από αυτήν και δηλωθέντα για το ίδιο έτος 2016 με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών της έσοδά

της συνολικού ποσού 766.197,00 € (μεταξύ των οποίων και τα προκύπτοντα από τα ως άνω υπό κρίση δύο (2) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα συνολικού ύψους 35.200,00 €.

ζ) Οι εξοφλήσεις των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών παραστατικών φέρεται να έγιναν με επιταγές, οι οποίες ωστόσο εισπράχθηκαν από πρόσωπα που δεν είχαν καμία σχέση με την εκδότρια επιχείρηση.

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση δύο (2) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα ανφερόμενα στις σελ. 30-32 της ως άνω από 11.10.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάση των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας):

α) Κατά το χρονικό διάστημα που φέρεται να εκτελέστηκαν και να τιμολογήθηκαν οι σχετικές εργασίες η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχολούσε το εξειδικευμένο προσωπικό που ήταν απαραίτητο για την εκτέλεση των εργασιών αυτών, ενώ ταυτόχρονα φερόταν να παρέχει υπηρεσίες και σε άλλες οντότητες.

β) Ο μηχανολογικός εξοπλισμός που φέρεται να είχε στην κατοχή της δεν ήταν επαρκής για την πραγματοποίηση εργασιών που τιμολογήθηκαν σε ιδιαίτερη μεγάλη αξία.

γ) Τα ως άνω υπό κρίση δύο (2) παραστατικά δε συνοδεύονται από επιμετρήσεις, δε γίνεται παραπομπή σε σχετικό συμφωνητικό, ώστε να μπορούν να ταυτοποιηθούν τα φερόμενα ως εκτελεσθέντα έργα, και επιπλέον δε γίνεται αναφορά στους αριθμούς κυκλοφορίας των οχημάτων (φορτηγών, μηχανημάτων έργου) που φέρονται να χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των εν λόγω έργων.

δ) Προκειμένου να δικαιολογήσει ότι έχει τη δυνατότητα να παράσχει τις τιμολογηθείσες με τα εν λόγω παραστατικά υπηρεσίες, έλαβε από τις προαναφερθείσες επιχειρήσεις με ΑΦΜ και εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 τα προαναφερθέντα είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά παραστατικά (17 και 4 αντίστοιχα).

ε) Οι μοναδικές αγορές της εντός του έτους 2016 είναι αγορές καυσίμων χαμηλής αξίας, που δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση τιμολογίων για παροχή υπηρεσιών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

στ) Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας (11.10.2022), ήτοι έξι (6) χρόνια μετά τις ημερομηνίες έκδοσής τους, δε φαίνεται να έχουν εξοφληθεί τα εν λόγω παραστατικά.

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Σε καμία περίπτωση τα δύο φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς αυτόν η επιχείρηση «..... Ε.Ε.» δεν ήταν εικονικά, αντιθέτως αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, ο ίδιος πλήρωσε δε το 3% επί του ποσού των τιμολογίων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και αφορούσαν εκτελεσθείσες χωματουργικές εργασίες που έγιναν για λογαριασμό του, επομένως από πλευράς του όσα τιμολόγια εκδόθηκαν για παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνονται σε υπηρεσίες που πραγματικά παρασχέθηκαν.

β) Για το εάν υφίσταται ή όχι εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη είναι αδιάφορο για τον ίδιο, διότι οι συναλλαγές του ήταν πραγματικές και οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα

επίμαχα τιμολόγια απολύτως πραγματικές, σύμφωνα δε με το νόμο με την απόδειξη της εικονικότητας των όποιων φορολογικών στοιχείων βαρύνεται η φορολογική αρχή, η οποία πρέπει να περιγράφει αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν κάθε μία παράβαση και από τα οποία να προκύπτει ότι ο φορολογούμενος γνώριζε ή έστω όφειλε να γνωρίζει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, ωστόσο η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ είναι παντελώς άοριστη και μη επαρκώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι δε μνημονεύει με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του στην τάχα διάπραξη από τον ίδιο του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 27.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κρήτης και συγκεκριμένα από τη σελ. 4 της πρώτης και τη σελ. 8 της δεύτερης, η Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης έλαβε υπόψη της, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από 11.10.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση δύο (2) που έλαβε και χρησιμοποίησε ο προσφεύγων, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της (κυρίως: σχεδόν ανύπαρκτες αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της, μη απασχόληση του απαραίτητου για τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες εξειδικευμένου προσωπικού και μη χρησιμοποίηση του απαραίτητου για τις υπηρεσίες αυτές μηχανολογικού εξοπλισμού κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο (01.01.2016-31.12.2016) και γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων) ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό της νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την ως άνω από 11.10.2022 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, ως εικονικών παραστατικών πέραν του ήδη διενεργηθέντος συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)).

β) **Μόνη η επίκληση** από τον προσφεύγοντα του γεγονότος ότι ο ίδιος παρακράτησε και κατέβαλε τον προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις παρακρατούμενο φόρο με συντελεστή 3% επί του ποσού των υπό κρίση τιμολογίων **δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα** (πλήρης απόδειξη) ότι όντως οι συναλλαγές, στις οποίες φέρεται να αφορούν τα υπό κρίση παραστατικά, πραγματοποιήθηκαν, αφού **δεν προσκομίζονται παράλληλα και άλλα κρισιμότερα** (ήτοι με προφανώς ισχυρότερη αποδεικτική δύναμη) στοιχεία, όπως π.χ. τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση του τιμήματος των επικαλούμενων συναλλαγών προς την εκδότρια επιχείρηση ή προς πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτήν για το σκοπό αυτό, σχετικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκδότρια επιχείρηση ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει τις αναληφθείσες προς εκτέλεση εργασίες κ.λπ.

γ) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2016 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο (ληφθέντα) φορολογικά παραστατικά που κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώναν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, κρίση που βασίστηκε στην αντικειμενική αδυναμία (έστω και εμμέσως συναγόμενη, κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) του εκδότη τους να τις πραγματοποιήσει παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτό» πρόσωπο (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτό» πρόσωπο), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση του επικαλούμενου από αυτόν ΦΠΑ εισροών, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2016 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάσει αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησής του του επικαλούμενου από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2016) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

δ) Από τη στιγμή που οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΕφπ και ΦΠΑ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη του (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση των ειδικότερων ισχυρισμών του προσφεύγοντος ότι (i) είναι αδιάφορο για τον ίδιο το αν υφίσταται ή όχι εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι (ii) η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ είναι παντελώς αόριστη και μη επαρκώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι δε μνημονεύει με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του στην τάχα διάπραξη από τον ίδιο του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται ως προς τη φορολογία εισοδήματος οι αναγραφόμενες στο κεφ. 4 του σημειώματος διαπιστώσεων δαπάνες άνω των 500,00 €, γιατί τάχα δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, καθώς όλες εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής, όπως προκύπτει από τον σχετικό αναλυτικό πίνακα κίνησης λογαριασμού.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν αντιστοιχίζει μία προς μία τις αναφερόμενες στη σελ. 14 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 27.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Αναπληρώτριας Προϊσταμένης έντεκα (11) σχετικές δαπάνες με συγκεκριμένες χρεώσεις του υπ' αριθμ. λογαριασμού που, κατά τους ισχυρισμούς του, τηρούσε κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 από τις αναφερόμενες στο προσκομισθέν αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της κατάστασης αναλυτικής κίνησης του εν λόγω επικαλούμενου λογαριασμού (από το οποίο (φωτοαντίγραφο) ωστόσο δεν προκύπτει το όνομα του δικαιούχου προσώπου), οι οποίες επιπλέον να αφορούν και σε μεταφορές των σχετικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς των οικείων προμηθευτών, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί και να εξεταστεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν ως προσωπικές οι δαπάνες οι αναφερόμενες στο σημείωμα διαπιστώσεων, καθότι όλες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του και αφορούσαν αποκλειστικά σε αυτήν, ενδεικτικά αναφέρει δε ότι α) τα εισιτήρια ήταν για τη μεταφορά του για την εξυπηρέτηση επαγγελματικών αναγκών ή τη μετάβασή του από τον τόπο καταγωγής του στον τόπο εργασίας του, δεδομένου ότι εργαζόταν εκείνη την περίοδο στην κατασκευή της, β) τα οικοδομικά υλικά ήταν για την κατασκευή υποστέγου και τη διαμόρφωση και περίφραξη του περιβάλλοντος χώρου στις εγκαταστάσεις του στον οικισμό (χαρακτηριστικό το ύψος του υποστέγου που προορίζεται για τη φύλαξη και επιδιόρθωση μεγάλων μηχανημάτων) και γ) τα παντελόνια, τα είδη ρουχισμού και τα χαρακτηρισθέντα ως είδη οικιακής χρήσης (ψύκτης, ανεμιστήρας, πετσέτες) αγοράστηκαν και χρησιμοποιούνται στο συγκεκριμένο χώρο για τις επαγγελματικές του ανάγκες, καθώς εκεί περνούσε και περνάει μεγάλα χρονικά διαστήματα, η φύση δε της δουλειάς είναι τέτοια, καθότι εργάζεται πολλές ώρες σε αντίξοες συνθήκες στη σκόνη, στον ήλιο και στη βροχή, που απαιτεί να αλλάζει τα βρεγμένα ή λερωμένα παντελόνια και μπλουζάκια ή να προστατεύεται από το κρύο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Ο προσφεύγων δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς, προσκομίζοντας και σχετικά υποστηρικτικά στοιχεία (έγγραφα), για μία προς μία από τις αναφερόμενες στις σελ. 5-7 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της

Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 27.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Αναπληρώτριας Προϊσταμένης και κριθείσες από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης ως προσωπικές του καταναλωτικές δαπάνες το ότι αυτές είναι παραγωγικές/πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησής του και όχι προσωπικές/πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της ιδιωτικής/προσωπικής του ζωής, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί και να εξεταστεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του ότι όλες αυτές οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς του και αφορούσαν αποκλειστικά σε αυτήν.

Β) Εξάλλου, σ' ό,τι αφορά στις ενδεικτικά αναφερόμενες από αυτόν δαπάνες, ήτοι:

α) στα εισιτήρια, που κατά τους ισχυρισμούς του ήταν για τη μεταφορά του για την εξυπηρέτηση επαγγελματικών αναγκών ή τη μετάβασή του από τον τόπο καταγωγής του στον τόπο εργασίας του, δεδομένου ότι εργαζόταν εκείνη την περίοδο στην κατασκευή της, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικώς στοιχεία (έγγραφα), π.χ. σχετικά συμφωνητικά, τιμολόγια αμοιβών του κ.λπ., από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και σε χρονικά διαστήματα σχετικά με τις ημερομηνίες, στις οποίες αφορούσαν τα υπό κρίση εισιτήρια, εργαζόταν στην κατασκευή της και ότι πράγματι κατά τα χρονικά αυτά διαστήματα έπρεπε να βρίσκεται για το σκοπό αυτό σε μέρη εκτός της Κρήτης·

β) στα οικοδομικά υλικά, που κατά τους ισχυρισμούς του ήταν για την κατασκευή υποστέγου και τη διαμόρφωση και περίφραξη του περιβάλλοντος χώρου στις εγκαταστάσεις του στον οικισμό (χαρακτηριστικό το ύψος του υποστέγου που προορίζεται για τη φύλαξη και επιδιόρθωση μεγάλων μηχανημάτων), ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικώς στοιχεία (έγγραφα), π.χ. σχετικά συμφωνητικά με εργολάβους, τιμολόγια από τους εργολάβους προς αυτόν κ.λπ., από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι τα εν λόγω οικοδομικά υλικά χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησής του και γενικότερα για σκοπούς άπτονταν της λειτουργίας της· και

γ) στα παντελόνια, τα είδη ρουχισμού και τα χαρακτηρισθέντα ως είδη οικιακής χρήσης (ψύκτης, ανεμιστήρας, πετσέτες), που κατά τους ισχυρισμούς του αγοράστηκαν και χρησιμοποιούνται στο συγκεκριμένο χώρο για τις επαγγελματικές του ανάγκες, καθώς εκεί περνούσε και περνάει μεγάλα χρονικά διαστήματα, η φύση δε της δουλειάς είναι τέτοια, καθότι εργάζεται πολλές ώρες σε αντίξοες συνθήκες στη σκόνη, στον ήλιο και στη βροχή, που απαιτεί να αλλάζει τα βρεγμένα ή λερωμένα παντελόνια και μπλουζάκια ή να προστατεύεται από το κρύο, αφενός τα είδη ένδυσης και τα θεωρούμενα «λευκά είδη» δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι χρησιμοποιούνται για σκοπούς που άπτονται της λειτουργίας μιας επιχείρησης, αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικώς στοιχεία (έγγραφα), από τα οποία να προκύπτει ότι κάποια ή όλα από τα υπό κρίση είδη ένδυσης αποτελούσαν στην πραγματικότητα «ειδικό εξοπλισμό» που συναρτώταν με (επιβαλλόταν από) τη φύση της δραστηριότητάς του και ότι ένας ψύκτης ή ένας ανεμιστήρας άπτονται της λειτουργίας μιας επιχείρησης με αντικείμενο δραστηριότητας τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, όπως η επιχείρηση του προσφεύγοντος, και ότι πράγματι χρησιμοποιήθηκαν στα πλαίσια της λειτουργίας της και όχι για σκοπούς ξένους προς τη λειτουργία της.

Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος και δεν συνυπολογίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ στις δαπάνες αγοράς καυσίμων, επειδή δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, καθώς από την προσεκτική επισκόπηση αυτών αναφορικά με τα ποσά και τις ημερομηνίες έκδοσής τους αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι αφορούν σε καύσιμα που χρησιμοποιήθηκαν για την κίνηση των επαγγελματικών οχημάτων του, τον είχαν διαβεβαιώσει δε οι περισσότεροι εκ τωνπρατηριούχων ότι δεν απαιτείται η αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας, αλλά ούτε και η σφράγιση των αποδείξεων για ποσά κάτω των 100,00 € και εξάλλου ουδέν όχημα διαθέτει πέραν των επαγγελματικών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί το γεγονός και μόνο ότι ένα πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και επικαλείται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του / της δραστηριότητάς του δαπάνες που αφορούν σε αγορά καυσίμων δεν έχει ούτε στην κυριότητά του ούτε στην κατοχή του όχημα που δε χρησιμοποιεί για τους σκοπούς της άσκησης της δραστηριότητάς του δε σημαίνει αναγκαστικά, όπως είναι αυτονόητο, ότι οι δαπάνες αυτές είναι παραγωγικές/πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησής του και όχι προσωπικές/πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της ιδιωτικής/προσωπικής του ζωής ή ότι αφορούν στον ίδιο / πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο (ήτοι επιβάρυναν τα αποτελέσματα της επιχείρησης του ίδιου) και όχι στην πραγματικότητα σε άλλο πρόσωπο / πραγματοποιήθηκαν από άλλο πρόσωπο (ήτοι επιβάρυναν τα αποτελέσματα άλλης επιχείρησης), είναι δε αδιάφορο το γεγονός ότι από τα σχετικά ποσά και τις αντίστοιχες ημερομηνίες έκδοσης των οικείων παραστατικών μπορεί να πιθανολογείται ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν σε καύσιμα που χρησιμοποιήθηκαν για την κίνηση των επαγγελματικών οχημάτων, καθώς τα ποσά και οι ημερομηνίες έκδοσης των παραστατικών αποτελούν σε κάθε περίπτωση απλές ενδείξεις για κάτι τέτοιο, από τις οποίες δεν μπορεί να δημιουργηθεί βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη). Για το λόγο αυτό, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον όγδοο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος και δεν συνυπολογίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για τις δαπάνες που αναφέρονται σε ανταλλακτικά και σέρβις οχημάτων και στις οποίες δεν αναγράφηκε ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, καθότι ουδέν όχημα διαθέτει πέραν των επαγγελματικών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί το γεγονός και μόνο ότι ένα πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και επικαλείται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του / της δραστηριότητάς του δαπάνες που αφορούν σε οχήματα δεν έχει ούτε στην κυριότητά του ούτε στην κατοχή του όχημα που δε χρησιμοποιεί για τους σκοπούς της άσκησης της δραστηριότητάς του δε σημαίνει αναγκαστικά, όπως είναι αυτονόητο, ότι οι δαπάνες αυτές είναι παραγωγικές/πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησής του και όχι προσωπικές/πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της ιδιωτικής/προσωπικής του ζωής ή ότι αφορούν στον ίδιο / πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο (ήτοι επιβάρυναν τα αποτελέσματα της

επιχείρησης του ιδίου) και όχι στην πραγματικότητα σε άλλο πρόσωπο / πραγματοποιήθηκαν από άλλο πρόσωπο (ήτοι επιβάρυναν τα αποτελέσματα άλλης επιχείρησης). Για το λόγο αυτό, ο όγδοος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, η **αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 27.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 30.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	27.12.2022	29.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της ίδιας Αναπληρώτριας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
2	27.12.2022	29.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	34.443,74 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	17.221,87 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	6.348,76 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>58.014,37 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	17.043,39 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	8.521,70 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>25.565,09 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.939,79 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./27.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.