



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 463

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., που εδρεύει ..... κατά των:

Α) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Β) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Γ) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Δ) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και

Ε) με αριθμό ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 21.552,23€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 10.776,12€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **32.328,35 €**.

Με την με αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.839,53€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.4189,77€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **16.259,30 €**.

Με την με αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 16.215,61€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 8.107,80€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **24.323,41 €**.

Με την με αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 11.134,52€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.567,25, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **16.701,77 €**.

Με την με αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού **500,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στην με αριθμό πρωτ. .... Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων εντός πέντε (5) ημερών.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από ..... οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία, του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ..... Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον εκδότη εικονικών .....

Σύμφωνα με τις Εκθέσεις Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών για τον ανωτέρω εκδότη, ο οποίος είχε ως κύρια δραστηριότητα τις «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ», διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση η οποία δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές για να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή. Δεν πραγματοποίησε ουδέποτε πραγματικές εμπορικές συναλλαγές αναφορικά με κάποια από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της αλλά και καμία άλλη δραστηριότητα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά αρχεία της, το έτος 2018, εξήντα οκτώ (68) φορολογικά στοιχεία του ανωτέρω εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 31.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.632,00 €. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αφορούν είδη διαφημιστικού υλικού ή συντήρηση & επισκευή μηχανημάτων. Τα εξήντα έξι (66) από τα παραστατικά αυτά έχουν έκαστο, καθαρή αξία 400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 96,00€, ήτοι συνολική αξία 496,00€.

Το φορολογικό έτος 2019 η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία, δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία του ως άνω εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 6.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.560,00€. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αφορούν είδη διαφημιστικού υλικού ή συντήρηση & επισκευή μηχανημάτων και έκαστο εξ αυτών έχει καθαρή αξία 400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 96,00€, ήτοι συνολική αξία 496,00€.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, κατόπιν εφαρμογής των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) προσδιόρισε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	31.800,00	6.500,00
Δαπάνες συντήρησης & επισκευής μηχανημάτων	-	20.641,94
Προσωπικές και οικογενειακές δαπάνες από super market	7.431,38	6.304,77
Οικογενειακές δαπάνες που αφορούν ρούχα, παπούτσια, κοσμήματα, καλλυντικά κ.λπ.	11.223,79	5.725,23
Δαπάνες εστίασης	5.770,73	3.854,00
Δαπάνες διαμονής	1.230,98	2.057,94
Οικογενειακές δαπάνες (παιχνίδια, είδη σπιτιού, συνδρομή γυμναστηρίου, φυσικοθεραπεία, φυτά κ.λπ.)	3.989,14	4.604,97
Δαπάνες προηγούμενης χρήσης	61,60	-

Τιμολόγια που έχουν καταχωρηθεί δύο φορές	70,17	-
Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα παραστατικά	15.163,52	897,22
<b>Συνολικές λογιστικές διαφορές</b>	<b>76.741,73</b>	<b>50.539,87</b>

Κατόπιν αυτών, τα καθαρά κέρδη που φορολογούνται διαμορφώθηκαν για το έτος 2018 σε 85.947,19€ και για το έτος 2019 σε 57.539,87€, όπως αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Η αξία των φορολογητέων εισροών διαμορφώνεται σε 257.988,99€ για την φορολογική περίοδο 2018 και σε 304.274,85€ για την φορολογική περίοδο 2019, όπως αναλυτικά αναφέροντα στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί μη έκπτωσης των δαπανών. Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός των λογιστικών διαφορών.
2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης λόγω διαπίστωσης παραβάσεων οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων.
3. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων – Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η λήπτρια καλόπιστη.
4. Εσφαλμένη η ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο - Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί μη έκπτωσης των δαπανών**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013:**

«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.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013:**

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013:**

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

....

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...].»

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄ )»:**

«... Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ΄ της κατηγορίας Δ΄ της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις..».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000:**

«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.

...

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 οιοπονευματωδών 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 η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000:**

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία). ....»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.:**

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014:**

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

**Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές τις δαπάνες της εταιρίας, οι οποίες είναι παραγωγικές, εξυπηρετούν τις λειτουργικές της ανάγκες, συνάδουν απόλυτα με τον σκοπό της και διενεργούνται εντός του πλαισίου που τίθεται από το αντικείμενο της δραστηριότητάς της.**

**Επιφυλάσσεται δε, να αποδείξει τον ανωτέρω ισχυρισμό δια υπομνήματος που πρόκειται να προσκομίσει στην Υπηρεσία μας.**

**Επειδή, από την αναλυτική καταγραφή των εν λόγω δαπανών στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθώς αφορούν τρόφιμα, είδη οικιακής χρήσης, ενδύματα, υποδήματα, καλλυντικά, παιχνίδια, φοιτητικά έπιπλα, σχολικά είδη, δαπάνες εστίασης και διαμονής.**

**Επειδή, οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων, φορολογικού έτους 2019, της επιχείρησης ..... συνολικής αξίας 20.641,94€, κρίνονται ως μη παραγωγικές καθώς η προσφεύγουσα σύμφωνα με τον ισολογισμό και την κατάσταση παγίων δεν διέθετε μηχανήματα. Τα εν λόγω Τ.Π.Υ. δεν αναγράφουν στοιχεία αναφορικά με τα μηχανήματα που επισκευάστηκαν, το είδος της επισκευής κ.λπ., ούτε προσκομίστηκε κάποιο συμφωνητικό ή σχετική σύμβαση.**

**Οι δραστηριότητες που ασκεί ο εκδότης, σύμφωνα με το μητρώο του taxis, δεν περιλαμβάνουν εργασίες επισκευής μηχανημάτων αλλά χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών και διαφόρων άλλων ειδών και υπηρεσίες ενοικίασης ιατρικού εξοπλισμού.**

**Τέλος, όπως προκύπτει από το Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών μηνός Δεκεμβρίου 2019 της προσφεύγουσας, ο προμηθευτής ..... (Κωδικός Προμηθευτή 50.01.01.0331) παρουσιάζει Πιστωτικό Υπόλοιπο 19.391,17€ γεγονός που δεν συμφωνεί με τα Τ.Π.Υ. τα οποία αναγράφουν ότι εξοφλήθηκαν με μετρητά.**

**Επειδή**, επιπλέον η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κανέναν συγκεκριμένο ισχυρισμό για την πραγματοποίηση όλων των ανωτέρω δαπανών ο οποίος να αποδεικνύει την παραγωγικότητα τους, αλλά επιφυλάσσεται να την αποδείξει με μελλοντικό υπόμνημα, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη δυνατότητα αφαίρεσης τους από τα διενεργηθέντα έσοδα βάσει των διατάξεων των άρθρων 21 και 22 του ν.4172/2013 καθώς και τη δυνατότητα έκπτωσης του αντίστοιχου Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

**Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο - Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης λόγω διαπίστωσης παραβάσεων οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4987/2022:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθμό .....Σημειώματος Διαπιστώσεων πριν από την προσκόμιση των βιβλίων, χαρακτηρίζοντας το σύνολο των δαπανών ως μη παραγωγικές, παρά την τηλεφωνική ενημέρωση του για την ολιγοήμερη καθυστέρηση προσκόμισής τους. Έτσι δεν διατυπώθηκαν στο Σημείωμα διαπιστώσεων οι παραβάσεις (μη εκπιπτόμενες δαπάνες συγκεκριμένων παραστατικών), τις οποίες περιλαμβάνουν οι οριστικές εκθέσεις ελέγχου ώστε να μπορεί η προσφεύγουσα να παράσχει εξηγήσεις και να τις αντικρούσει.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου:

“Υστερα από την παραπάνω εντολή ελέγχου συντάχθηκε η με αρ πρωτ. .... Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν 4174/2013 με την οποία και καλούσαμε την ελεγχόμενη οντότητα να προσκομίσει στον έλεγχο (εντός πέντε (5) ημερών από την λήψη της) τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που αφορούσαν τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προκειμένου να διεξαχθεί έλεγχος για την ορθή τήρηση αυτών.

....

Παράλληλα γνωστοποιούσαμε στην ελεγχόμενη οντότητα ότι έχει την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων για τις φορολογίες και τις χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού .

.....

Στην συνέχεια και συγκεκριμένα στις 15/07/2022 στο Υπηρεσιακό Mail της ελέγκτριας ..... στάλθηκε από το Φοροτεχνικό Γραφείο ..... αίτηση παράτασης της προθεσμίας προσκόμισης των φορολογικών αρχείων της ελεγχόμενης οντότητας ..... που ζητήθηκαν από τον έλεγχο μέχρι την 31/10/2022 (περίπου 3 μήνες).

Στην παραπάνω αίτηση η οποία έλαβε από την Υπηρεσία μας το αριθμό πρωτ. .... απάντησε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου αυθημερόν επισημαίνοντας τα κάτωθι:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 η ανταπόκριση του φορολογούμενου κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

Επομένως από την φορολογική Διοίκηση δεν προβλέπετε καμία παράταση (και μάλιστα 3 μηνών) στην προσκόμιση των λογιστικών αρχείων .

Παρόλα αυτά και στα πλαίσια μιας καλής συνεργασίας από την Υπηρεσία μας ζητήθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα να ανταποκριθεί στην ανωτέρω Πρόσκληση για προσκόμισης των φορολογικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων) το συντομότερο δυνατό και σε κάθε περίπτωση όχι πέρα της 25/07/2022.

Η παραπάνω απάντηση στάλθηκε με Mail στο Φοροτεχνικό ..... που είχε αιτηθεί την παράταση στις 15/07/2022.

Υστερα από τα παραπάνω και αφού μέχρι την 13/09/2022 η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Υπηρεσίας μας για προσκόμιση των φορολογικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) από τον έλεγχο συντάχθηκε το με α/α ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων - Κλήση σε Ακρόαση με το οποίο ενημερώναμε την ελεγχόμενη οντότητα ότι για



την μη ανταπόκριση στην Πρόσκληση της Υπηρεσίας μας θα επιβληθεί Παράβαση του Ν 4308/2014 και παράλληλα με το παραπάνω Σημείωμα Διαπιστώσεων προσδιορίστηκαν τα Καθαρά Κέρδη αυτής καθώς και οι Φορολογητέες Εκροές και οι Φορολογητέες Εισροές με τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στην διάθεσή του (Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ ως κάτωθι: ....”

**Επειδή**, από τα ανωτέρω αναφερόμενα γίνεται σαφές ότι ο έλεγχος εξέδωσε σύννομα το με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και τους από ..... Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 και 2019.

**Επειδή**, η αδυναμία της προσφεύγουσα να αντικρούσει και να παράσχει εξηγήσεις σχετικά με τις δαπάνες συγκεκριμένων παραστατικών, όπως ισχυρίζεται, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως μη εκπιπόμενες, οφείλεται στην καθυστέρηση προσκόμισης των λογιστικών της αρχείων, τα οποία τελικά προσκόμισε στις ..... με την με αριθμό πρωτ. .... Απόδειξη Παραλαβής Αντιγράφων Βιβλίων και Στοιχείων. Επειδή ωστόσο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλονται εξηγήσεις για τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο μη εκπιπόμενες δαπάνες, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς τον 3<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο - Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων – Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η λήπτρια καλόπιστη**

**Επειδή**, με την παρ.1 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 Κ.Φ.Δ.:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή**, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: ..... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για

μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωμία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

**Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:**

«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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:**

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του

Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

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

**B.** Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...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**, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 1313/2013).

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013 «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η

φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ..... έχουν πραγματοποιηθεί και εξοφληθεί στο σύνολό τους. Επισημαίνει ότι ο κ. .... ήταν γνωστός στην περιοχή, τυπικός και συνεπής στη συνεργασία τους και ουδέποτε αντιμετώπισε πρόβλημα εκπλήρωσης των συμφωνηθέντων. Για τον λόγο αυτό δεν αμφέβαλλε ως προς το φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό της εν λόγω επιχείρησης. Σε κάθε περίπτωση η ίδια συναλλάχθηκε ούσα απολύτως καλόπιστη και οι επίμαχες δαπάνες πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ. .... Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και την Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) που συνέταξε η ίδια Δ.Ο.Υ. για τον ..... διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση η οποία δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή. Δεν πραγματοποίησε ουδέποτε πραγματικές εμπορικές συναλλαγές αναφορικά με κάποια από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της αλλά και καμία άλλη δραστηριότητα.

**Δηλαδή η επιχείρηση ..... εξέδιδε φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, Τιμολόγια Πώλησης & Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής) για συναλλαγές ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολό τους.**

Όλα τα τιμολόγια που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η ελεγχόμενη οντότητα ήταν εικονικά ως προς τις συναλλαγές αφού η επιχείρηση ..... δεν υφίσταται ως επιχειρηματική οντότητα και επομένως ήταν αδύνατον να προμηθεύσει την ελεγχόμενη οντότητα με όλα τα διαφημιστικά που αναφέρονται στις αιτιολογίες των παραπάνω Τιμολογίων. Επίσης από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ προέκυψε ότι η επιχείρηση .....με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ» , έδρα ..... Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά διότι μη έχοντας την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) ούτε τον εξοπλισμό ήταν αδύνατον να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή και πολύ περισσότερο να μπορεί να πραγματοποιήσει επισκευές και συντηρήσεις μηχανημάτων.

Εξάλλου όπως είναι γνωστό για την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων χρειάζεται εξειδικευμένο προσωπικό (μηχανικοί, ηλεκτρολόγοι κ.λπ.) που η επιχείρηση ..... δεν διέθετε.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το παραπάνω δελτίο πληροφοριών αλλά και παρατηρώντας τα στοιχεία που προσκόμισε και έχει καταχωρήσει στα βιβλία της η προσφεύγουσα έκρινε τις παραπάνω συναλλαγές ως εικονικές ως προς την συναλλαγή και αφαίρεσε το ποσό των 31.800,00€ για την χρήση 2018 και των 6.500,00€ για την χρήση 2019, από τις δαπάνες της ως μη παραγωγικές στο σύνολό τους (ή πιο ορθώς ως μη γενόμενες).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με κανέναν τρόπο την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ήτοι την αγορά διαφημιστικού υλικού και τη λήψη υπηρεσιών επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων, όπως περιγράφονται στα εν λόγω φορολογικά παραστατικά. Δεν προσκόμισε κάποιο συμφωνητικό σχετικά τις προδιαγραφές των διαφημιστικών ειδών και των τεχνικών υπηρεσιών που φέρεται να έλαβε. Οι δραστηριότητες που ασκεί ο εκδότης, σύμφωνα με το μητρώο του taxis, δεν περιλαμβάνουν εργασίες επισκευής μηχανημάτων αλλά υπηρεσίες διαφήμισης, χονδρικό εμπόριο, κατασκευαστικές εργασίες και υπηρεσίες καθαρισμού. Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν υπέδειξε τα μηχανήματα τα οποία επισκευάστηκαν / συντηρήθηκαν κατά τις φερόμενες συναλλαγές, τις οποίες φέρεται να έχει λάβει σε καθημερινή βάση κατά το μήνα Μάρτιο του έτους 2018 με χρέωση 400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 96,00€ κάθε μέρα.

Σύμφωνα μάλιστα με τους ισολογισμούς και τις καταστάσεις παγίων, ετών 2018 και 2019, η προσφεύγουσα δεν διέθετε μηχανήματα. Τέλος, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πληρωμή των εν λόγω υπηρεσιών, για τις οποίες ισχυρίζεται ότι έχει εξοφλήσει αφού διαθέτει τις σχετικές αποδείξεις είσπραξης.

**Επειδή**, σύμφωνα με όλα τα παραπάνω ο εκδότης των επίμαχων συναλλαγών ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο και η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίησή τους, ο ισχυρισμός της περί εικονικότητας η οποία ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη ενώ η ίδια συναλλασσόταν με καλοπιστία πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

**Ως προς τον 4<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4987/2022:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, .....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:  
α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1, ....»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε μετά την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και λανθασμένα εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για μη προσκόμιση αυτών.

**Επειδή**, ο έλεγχος παρέλαβε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ως αποδεικνύεται από την με αριθμό πρωτ. .... Απόδειξη παραλαβής. Επίσης αυτά λήφθηκαν υπόψη ως είναι εμφανές από τη διαφοροποίηση των οριστικών διορθωτικών πράξεων από τις αντίστοιχες προσωρινές.

**Επειδή**, με τη με αριθμό πρωτ. .... Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. η προσφεύγουσα κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά της αρχεία εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή της. Στη συνέχεια, σε απάντηση της από ..... Αίτησης για Παράταση τριών (3) μηνών της προσφεύγουσας, η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ζήτησε την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων έως τις 25/07/2022. Καθώς τα λογιστικά αρχεία προσκομίστηκαν τελικά στον έλεγχο μετά την ορισθείσα ημερομηνία και παρά την παράταση που δόθηκε, στις 26/09/2022, ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

**Επειδή**, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν έχει προσκομιστεί κανένα συμπληρωματικό υπόμνημα από την προσφεύγουσα.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από ..... οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την ..... και την επικύρωση των:

A) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

B) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Γ) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Δ) με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και

Ε) με αριθμό ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

**Φορολογικό έτος 2018**

Α) με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη	11.629,15	85.947,19	85.947,19	74.318,04
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	1.231,84	22.784,07	22.784,07	21.552,23
Προκαταβολή φόρου	1.686,23	1.686,23	1.686,23	
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		10.776,12	10.776,12	10.776,12
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.718,07	36.046,42	36.046,42	32.328,35

Β) με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	357.434,64	357.434,64	357.434,64	
Αξία φορολογητέων εισροών	319.566,78	257.988,89		61.577,79
Φόρος εκροών	85.784,31	85.784,31	85.784,31	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	85.784,31	69.568,70	69.568,70	16.215,01
Χρεωστικό υπόλοιπο		16.215,61	16.215,61	16.215,61
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		8.107,80	8.107,80	8.107,80
Σύνολο φόρου για καταβολή		24.323,41	24.323,41	24.323,41

**Φορολογικό έτος 2019**

Α) με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη	12.375,15	57.539,87	57.539,87	45.164,72
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	1.283,81	12.123,34	12.123,34	10.839,53
Προκαταβολή φόρου	2.970,04	2.970,04	2.970,04	
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		5.419,77	5.419,77	5.419,77
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	5.053,85	21.313,15	21.313,15	16.259,30

Β) με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	375.367,89	375.367,89	375.367,89	
Αξία φορολογητέων εισροών	354.396,60	304.274,85	304.274,85	50.121,75

Φόρος εκροών	90.088,31	90.088,31	90.088,31	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	90.088,31	78.953,79	78.953,79	11.134,52
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.134,52	11.134,52	11.134,52
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		5.567,25	5.567,25	5.567,25
Σύνολο φόρου για καταβολή		16.701,77	16.701,77	16.701,77

### Φορολογικό έτος 2022

Α) με αριθμό ..... Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο  
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.