



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 796

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή : i) της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΣΙΑ ΟΕ», με ΑΦΜ, με έδρα στην, επί της οδού και, όπως εκπροσωπείται νόμιμα και ii) του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθμ./07-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** και β) της υπ' αριθμ./07-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 07/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ και του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./07-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 45.518,62 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 22.759,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **68.277,93 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./07-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 11.575,56 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 5.787,78 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **17.363,34 ευρώ**.

Στην προσφεύγουσα εταιρεία, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με την με αριθμό/10-03-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνέπεια του αρ.πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΠ ΕΞ 2022/17-02-2022 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την από 28/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 που διενέργησε για την οντότητα ΙΚΕ, με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, τριάντα εννέα (39) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.600,00€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, εξήντα εννέα (69) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.476,38€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.961,93€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την εταιρεία ΙΚΕ, με ΑΦΜ

Οι διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, ήτοι οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τις διατάξεις του Ν.4172/2013, παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα :

μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει ελέγχου	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
εικονικά φορ. Στοιχεία από	15.000,00	
εικονικά φορ. Στοιχεία από	30.476,38	
αξία τιμολογίων αθροιστικά άνω 500€ εξόφληση με μετρητά	111.484,39	39.882,68
Σύνολο	156.960,77	39.882,68

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενοι ότι:

- Έλλειψη αιτιολογίας για το χαρακτηρισμό του συνόλου των αγορών ως λογιστικών διαφορών. Ο υπό κρίση έλεγχος θεώρησε ως πράξη φοροαποφυγής τα αναφερόμενα στην έκθεση στις σελίδες 15-21, συνολικής αξίας 164.045, 75 ευρώ για χρήση 2017 και στις σελίδες 22-24, συνολικής αξίας 41.742,89 ευρώ για χρήση 2018. Αυτό όμως είναι αντιφατικό, γιατί χωρίς τις αγορές αυτές δεν θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν οι εκτιμηθείσες ως ελικρινείς πωλήσεις ποσού 368.153.12 ευρώ (χρήση 2017) και 292.731,42 ευρώ (χρήση 2018).
- Στερείται αιτιολογίας η αιτίαση του φορολογικού ελέγχου ότι οι ύψους 30.476,39 ευρώ αγορές πρώτων υλών από την εταιρεία πλέον ΦΠΑ 3.961,93 ευρώ ήταν δήθεν εικονικές.
- Ο φορολογικός έλεγχος έκρινε τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες προώθησης με την εταιρεία ΙΚΕ ως εικονικές. Όφειλε όμως να αναφέρει τα επικαλούμενα ως δήθεν εικονικά φορολογικά στοιχεία ένα προς ένα κατά ποσό αιτιολογίας και ημερομηνία. Η έλλειψη αυτή καθιστά αναιτιολόγητες τις υπό κρίση προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.
- Ο έλεγχος δεν εξηγεί γιατί απέρριψε τις δαπάνες της για μισθοδοσία των πράγματι απασχοληθέντων εργαζομένων (21 άτομα το 2017 και 25 άτομα κατά τη χρήση 2018).
- Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης.

Ως προς τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. . Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...]**».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολο-

γικώς 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά τούτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα 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. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, από την από 28/09/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), της **ΥΕΔΔΕ Αττικής**, καθώς και από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικά με την επιχείρηση **ΜΟΝ ΙΚΕ**, με **ΑΦΜ**, η οποία εξέδωσε το 2017 προς την προσφεύγουσα εταιρεία τριάντα εννέα (39) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.600,00€ (αναφέρονται αναλυτικά σε πίνακα της στις σελ 10-11 έκθεσης ελέγχου) προκύπτουν τα εξής:

- Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019.
- Δεν υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον 3ο του 2019 έως σήμερα.
- Η υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2016, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών.
- Δεν έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών ενώ από τον Φεβρουάριο του 2019 έως σήμερα δεν προκύπτει να έχει δραστηριότητα.
- Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Ελέγχου.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ/10-5-2021 απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ - Κεντρική Υπηρεσία- Διεύθυνση εισφορών μισθωτών, στο οποίο αναγράφεται ότι η ελεγχόμενη σύμφωνα με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του ΕΦΚΑ (.....) έχει απογραφεί ως εργοδότης με, πλην όμως ο απενεργοποιήθηκε στην συνέχεια από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΦΚΑ και δεν έχουν υποβληθεί αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις.
- Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο και από το με αριθμ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2021 απαντητικό έγγραφο, όπου ανέφερε ότι για την ελεγχόμενη δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών – εξαγωγών και διαμετακόμισης από και προς τρίτες χώρες.
- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ενώ τα δύο οχήματα που φαίνονται στο μητρώο της ελεγχόμενης με αριθμούς κυκλοφορίας και αποτελούν δύο πολυτελή οχήματα μάρκας αντίστοιχα, που η χρήση τους δεν συνάδει με τις δραστηριότητες της.
- Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει τις δραστηριότητές της, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.
- Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

-Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί από τον έλεγχο.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία, στοιχεία και τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

-Κάθε πίστωση στους λογαριασμούς της ανωτέρω οντότητας μεταφερόταν άμεσα, τις περισσότερες φορές την ίδια ημέρα, με έμβασμα σε λογαριασμό τρίτου. Συγκεκριμένα, συνολικά ποσά ύψους 1.060.272,00€ χρεώνονταν με αιτιολογία προς τρίτους, ενώ συνολικά ποσά 380.039,50€ χρεώνονται ονομαστικά σε εκατόν είκοσι επτά (127) διαφορετικά φυσικά πρόσωπα. Συνολικά ποσά 264.064,00€ γίνονται ανάληψη από ATM από τρίτους και τέλος 734.911,92€ με ποικίλες αιτιολογίες μεταφέρονται και πάλι σε τρίτους. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα το υπόλοιπο των λογαριασμών της να παραμένει πολύ χαμηλό. Κατά συνέπεια, δεν ήταν δυνατόν να έχουν λάβει χώρα συναλλαγές ανά χρήση μέσω τραπεζικού συστήματος ικανές να τεκμηριώσουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών της ελεγχόμενης με τρίτους .

-Έχει σημειωθεί επί αυτών, η ένδειξη «μετρητοίς» συνήθως πρακτική, προκειμένου να αποφεύγεται η χρήση τραπεζικού μέσου κατά την υποτιθέμενη εξόφληση.

-Αναγράφεται στην περιγραφή των παρεχόμενων αγαθών στα Τιμολόγια –Δελτία Αποστολής η ένδειξη «Διαφημιστικό έντυπο Α5 4χρωμία», ενώ στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών η ένδειξη «Προωθητικές ενέργειες με εντυποδιανομή». Η εντυποδιανομή όπως αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία λάμβανε χώρα σε διάφορες περιοχές της Αθήνας, όπως σταθμοί Μετρό: ή σε σταθμούς του ηλεκτρικού όπως κτλ. Ο αριθμός των τεμαχίων (πχ 4000 & 8000 τεμάχια) των προς διανομή εντύπων που αναγράφονται στα Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής είναι τέτοιος που για να μεταφερθούν αυτά από την έδρα της εταιρείας MON IKE στις κατά τόπους περιοχές προς διανομή, απαιτείται η χρήση επιβατικού αυτοκινήτου ή μικρού φορτηγού – βαν. Τα εν λόγω ΤΔΑ δεν αναγράφουν αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου και επιπροσθέτως η εκδότρια εταιρεία (.....) δεν διέθετε οχήματα σύμφωνα με την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά τα έτη 2017-2018.

-Το συνολικό τίμημα των 15.000€ καθαρή αξία, που ήταν το κόστος για τις παρεχόμενες υπηρεσίες (διανομή εντύπων) και το σχετικό διανεμόμενο υλικό – φυλλάδια, είναι τέτοιου ύψους που οι δύο (2) συμβαλλόμενοι θα έπρεπε να έχουν καταρτίσει σχετικό συμφωνητικό με τις παρεχόμενες υπηρεσίες, με τη χρονική διάρκεια που αυτές θα παρασχεθούν και την αμοιβή που θα καταβληθεί. Τέτοιο συμφωνητικό δεν προσκομίστηκε, παρόλο που ζητήθηκε από τον έλεγχο, επομένως ο έλεγχος θεωρεί πως αυτό δεν συντάχθηκε.

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικά με την επιχείρηση ΙΚΕ, με ΑΦΜ, η οποία εξέδωσε το 2017 προς την προσφεύγουσα εταιρεία εξήντα εννέα (69) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.476,38€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.961,93€ προκύπτουν τα εξής:

-Είχε γίνει αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της στο μητρώο του TAXIS.

-Η ανωτέρω επιχείρηση, δήλωνε, σύμφωνα με τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, ως έδρα της, εγκατάσταση στην ΤΚ και ως στη θέση "....." Κατά το φορολογικό έτος 2017, οι ιδιοκτήτες των ακινήτων υπέβαλαν ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ –έντυπο Ε2, στα οποία δεν δήλωσαν τα ακίνητα τους να είναι μισθοδοτούμενα από την εταιρεία MON IKE. Συγκεκριμένα το πρώτο ακίνητο (δηλωμένο ως έδρα της) αναγραφόταν ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, ενώ το δεύτερο

ακίνητο (δηλωμένο ως της) αναγραφόταν ως κενό και μη ηλεκτροδοτούμενο.

-Σε ερώτηση του ελέγχου προς τον –ΑΦΜ, ιδιοκτήτη κατά ποσοστό 37,5% του ακινήτου επί της θέσης “, αν γνώριζε την εταιρεία-ΑΦΜ και αν είχε ενοικιάσει το πιο πάνω ακίνητο στην εν λόγω εταιρεία, απάντησε προφορικά αλλά και με υπεύθυνη δήλωση ότι η εν λόγω εταιρεία ουδέποτε έκανε χρήση της αποθήκης.

-Δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, μόνον για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο του ίδιου έτους, έχει υποβάλει Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων μόνο για τους πιο πάνω μήνες (Ιανουάριο-φεβρουάριο 2017), οι οποίες αναφέρουν αποκτήσεις από Βουλγαρία.

-Τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Δελτία Αποστολής), τα οποία εξέδωσε η ανωτέρω εταιρεία και καταχώρησε η προσφεύγουσα εταιρεία στα βιβλία της, όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου έφεραν ένδειξη “ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΜΕΤΡΗΤΑ” , και δεν έφεραν υπογραφές για την έκδοση την παράδοση και την παραλαβή.

-Δεν διέθετε ιδιότητα μεταφορικά μέσα, το είδος των και η ποσότητα τους δεν έδινε τη δυνατότητα αυτά να μεταφερθούν παρά μόνο με φορτηγά Ειδικότερα, το με αριθ. κυκλοφορίας όχημα διακίνησης που αναγραφόταν στα πιο πάνω Τιμολόγια Δελτία Αποστολής, άνηκε σε φυσικό πρόσωπο από 11/10/2012, με τόπο διαμονής στην ΑΤΤΙΚΗΣ. Επρόκειτο για ΙΧ αυτοκίνητο, 998 κυβικών εκατοστών, ακατάλληλο για μεταφορά

-Από την ανάλυση των δεδομένων των ανωτέρω Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε αρκετές περιπτώσεις οι αγοραζόμενες ποσότητες των ιδίων δεν μεταβάλλονται στο ελάχιστο.

-Σύμφωνα με το σύστημα Elenxis, η εταιρεία αυτή δεν απασχόλησε προσωπικό, το φορολογικό έτος 2017 και δεν διέθετε ιδιότητα μεταφορικά μέσα.

-Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας είχε καταλογίσει στη εταιρεία ΙΚΕ πρόστιμα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τα έτη 2015 -2016.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία που προκύπτουν από τις καταστάσεις των άρθρων 14 του ΚΦΔ που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση και τους αντισυμβαλλόμενους αυτής, προκύπτουν αγορές πολύ μικρού συνολικού ύψους σε σχέση με τις πωλήσεις που δηλώνει η ίδια αλλά και οι αντισυμβαλλόμενοι της, ήτοι αγορές συνολικού ύψους 54 χιλ ευρώ (συμπεριλαμβάνονται και οι δαπάνες) ενώ οι πωλήσεις της ανήλθαν συνολικά σε ποσό ύψους 1,5 εκ ευρώ. Επομένως οι αγορές της δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν τις δηλωθείσες πωλήσεις.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2017 από τους ανωτέρω εκδότες, αφορούν σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού οι εκδότες των στοιχείων ήταν πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθεταν αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωναν, ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων τους, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχουν τη δυνατότητα να διενεργούν πωλήσεις και να παρέχουν υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργούν.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη ΣτΕ 116/2013, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη 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 [...]»,

Με τη ΣτΕ 1238/2018, «[...] 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) απέδειξαν ότι οι εκδότες επιχειρήσεις είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς

ανύπαρκτα, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.),** Κατά συνέπεια τα τριάντα εννέα (39) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 15.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.600,00 ευρώ, έκδοσης της εταιρείας **MON IKE, με ΑΦΜ** και τα εξήντα εννέα (69) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 30.476,38 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 3.961,93 ευρώ, έκδοσης της εταιρείας **IKE, με ΑΦΜ** που η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2017 **ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορ. Έτους 2017.**

Ως προς την έκπτωση των δαπανών των αγορών

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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, στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...] β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,[...]».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... Άρθρο 23. 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: β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.....»

Επειδή, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα λάμβανε περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο προμηθευτή κατά την ίδια μέρα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500€, αθροιστικά, όμως με συνολική καθαρή αξία μεγαλύτερη του ορίου των 500€, προϋπόθεση για την εξόφληση τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Παρατηρήθηκε δε ότι τα φορολογικά στοιχεία έφεραν **συνεχόμενη αρίθμηση**, είχαν εκδοθεί την **ίδια ημερομηνία** και προήλθαν από τον **ίδιο προμηθευτή**. Προκύπτει δηλαδή σαφώς ότι επρόκειτο για ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 € έκαστη, οι οποίες είχαν **κατατμηθεί σε μικρότερες**, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500,00€. Αυτό σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου συνέστησε τεχνητή διευθέτηση (αρθ. 38 του Ν.4987/2022- ΚΦΔ) και έγινε προκειμένου να υπάρξει, νομιμοφανής εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καταστρατηγώντας έτσι τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και της ΠΟΛ.1216/1.10.2014, οι οποίες ορίζουν ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι αγορές, δαπάνες κ.λ.π., εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, που αφορούν το φορολογικό έτος 2017, περιγράφονται αναλυτικά στις υπ' αριθμ. 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 σελίδες στην από 07.11.2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ομοίως, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, για το φορολογικό έτος 2018, περιγράφονται αναλυτικά στις υπ' αριθμ. 22, 23 και 24 σελίδες της από 07.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Επίσης σύμφωνα με τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων άνω των 500€ έκαστο, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου, ανήλθαν στο ποσό των 7.288,64 € για το 2017 και στο ποσό των 49.371,14€ για το 2018.

Η προσφεύγουσα είχε ήδη συμπεριλάβει στην φορολογική αναμόρφωση (ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝΩ 500€) που συνυπέβαλε με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για κάθε έτος, το ποσό των 59.850,00€ για έτος 2017, και το ποσό των 51.231,35€ για το έτος 2018.

Προς τούτο καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ως λογιστική διαφορά από εξόφληση τιμολογίων άνω των 500€ με μετρητά η διαφορά μεταξύ αυτών των ποσών ως ακολούθως :

	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
αξία τιμολογίων αθροιστικά άνω των 500€ εξόφληση με μετρητά	164.045,75	41.742,89
πλέον αξία τιμολογίων άνω των 500€ εξόφληση με μετρητά	7.288,64	49.371,14
Σύνολο τιμολογίων άνω των 500€ εξόφληση με μετρητά	171.334,39	91.114,03
μείον φορολογική αναμόρφωση	59.850,00	51.231,35
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	111.484,39	39.882,68

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε για τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία την **καταχρηστική πρακτική κατακερματισμού των συναλλαγών και διάσπασης του συνολικού τιμήματος σε ποσά μικρότερα των 500,00€, η οποία πρακτική στόχευε στον περιορισμό της υποχρέωσης για εξόφληση με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.**

Επειδή, ο έλεγχος **ορθώς διαπίστωσε** ότι τα ανωτέρω τιμολόγια **συνιστούν μία συναλλαγή ενώ δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι πραγματοποιήθηκαν περισσότερες από μία διακινήσεις ανά ημέρα** κι επομένως ο σχετικός με τις αγορές ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις δαπάνες μισθοδοσίας

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι ο έλεγχος **απέρριψε τις δαπάνες της πρώτης εξ αυτών για μισθοδοσία**, για τα υπό κρίση έτη, είναι αβάσιμος και απορριπτέος καθόσον ο έλεγχος **δεν προσδιόρισε λογιστικές διαφορές** καθώς η ίδια η επιχείρηση τα συμπεριέλαβε στην φορολογική αναμόρφωση, που συνυπέβαλε με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για κάθε έτος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Οφείλει δε κατά δεσμία αρμοδιότητα να

εφαρμόζει το υφιστάμενο κάθε φορά νομοθετικό πλαίσιο κατά τη διαπίστωση παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, και των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο οφειλόμενος για καταβολή φόρος προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, όπως αυτές αναλυτικά παρατίθενται στην από 07/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί παραβίασης της θεμελιώδους αρχής της χρηστής διοίκησης, είναι απορριπτέοι.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 07/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **06-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με **ΑΦΜ** και του με **ΑΦΜ** και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./**07-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	45.518,62 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.759,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.277,93 €

β) της υπ' αριθμ./**07-11-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	11.575,56 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.787,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.363,34 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.