



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1227

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Η υπ' αριθ. Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

8. Την υπ' αριθ. πρωτ. 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απάντηση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθ. Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 146.405,44 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 73.202,72 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 30.122,25 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 249.730,41 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 14.12.2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01.01.2017 έως 31.12.2017) τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει αντικείμενο εργασιών

.....
Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. **Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής**, με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου που αφορά στον προσφεύγοντα και σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, στο φορολογικό έτος 2017, έλαβε από την εταιρεία, **τριάντα ένα (31) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 12.400,00 € εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής**. Επιπλέον, με το υπ' αριθ. πρωτ. **έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής**, διαβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η από έκθεση ελέγχου που αφορά στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση, **εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 23.990,00 €, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής**.

Ο έλεγχος με το υπ' αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, ζήτησε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του ελεγχόμενου έτους. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στον έλεγχο, συνεπώς ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του έτους 2017 έγινε βάσει των στοιχείων που διέθετε ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Ειδικότερα, ο έλεγχος αντλώντας στοιχεία :

1. Από την υποβληθείσα Δήλωση Φόρου Εισοδήματος
2. Από τις υποβληθείσες Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. και
3. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ.,

έλαβε ως ακαθάριστα έσοδα τα μεγαλύτερα, όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος	Εκροές Περιοδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α.	Μ.Υ.Φ. Εσόδων
2017	357.419,58€	357.419,58€	357.520,39€

Ως προς τις δαπάνες του ελεγχόμενου έτους, λόγω της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τη δαπάνη ενοικίου, ύψους 3.330,00 €, όπως αυτή προέκυψε από την «αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας» της εκμισθώτριας.

Ακολούθως εκδόθηκε το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης περιόδου.

Μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας των 20 ημερών και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις απόψεις του επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη των απόεκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και στην έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, για το φορολογικό έτος 2017 (01.01.2017 – 31.12.2017).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη παραδοχή από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από τις υπό κρίση επιχειρήσεις τιμολόγια είναι εικονικά και επομένως αναιτιολόγητη η επιβολή των φόρων και προστίμων.
- Δεν προκύπτει με σαφήνεια το πλήθος και το ποσό των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων.
- Αναιτιολόγητα και αυθαίρετα, καθ' υπέρβαση του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), δεν υπολογίζεται καμία δαπάνη ως εκπιπτόμενη κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει πλήθος τιμολογίων αγορών/δαπανών εκδόσεως των επιχειρήσεων, όπως επίσης και «τα έντυπα αναγγελίας πρόσληψης των εργαζομένων που μέσα στο 2017 απασχολήθηκαν στην επιχείρηση καθώς και τις αποδείξεις πληρωμής τους».

Ως προς τα εικονικά τιμολόγια εκδόσεως των επιχειρήσεων και

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων

πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο

αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν.4987/2022**, 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, 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται πλημμελή αιτιολόγηση της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών που αφορούν σε τιμολόγια εκδόσεως των επιχειρήσεων και Ειδικότερα υποστηρίζει ότι δεν αναφέρονται τα ακριβή στοιχεία των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων, ενώ διαπιστώνεται πλημμελής και διαφορετική καταγραφή του αριθμού των επίμαχων τιμολογίων, καθώς σε ολόκληρο το

κείμενο της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι έλαβε εξήντα τιμολόγια αξίας 23.990,00 € από την επιχείρηση, ωστόσο υπάρχει μία παρατήρηση η οποία αναφέρει ότι «εκ παραδρομής στην από έκθεση ελέγχου για τον εκδότη τα ληφθέντα από τον εικονικά φορολογικά στοιχεία εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.990,00€ ... έχουν εσφαλμένα συνυπολογιστεί στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο αντί του ορθού 132 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.600,00€ ...».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου που αφορά στον προσφεύγοντα, στο φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων έλαβε από την εταιρεία, τριάντα ένα (31) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 12.400,00 €, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο επισυνάπτεται στην από έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής, διαβιβάστηκε στην ανωτέρω ελεγκτική αρχή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής με ημερομηνία θεώρησης, που αφορά στην εκδότρια επιχείρηση με επωνυμία Στην εν λόγω έκθεση αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος με την υπ. αριθμό Εντολή Ελέγχου μετέβη στην δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να επιδώσει πρόσκληση για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στην υπηρεσία μας. Διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει εγκαταλείψει την έδρα από τις αρχές του 2016.. Στη συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στην διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας στην οδό Αθήνα, ωστόσο δεν εντοπίστηκε στην εν λόγω διεύθυνση και σύμφωνα με τον διαχειριστή του κτιρίου του είναι άγνωστος σε αυτόν.

Επίσης, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έγγραφό του προς τον ΕΦΚΑ ΣΤ' ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΑΘΗΝΩΝ ζήτησε μεταξύ άλλων να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητές του. Ο ΕΦΚΑ ΣΤ' ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΑΘΗΝΩΝ διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας το έγγραφο μας (σχετ. το με αρ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο) στο Ε' ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΑΘΗΝΩΝ το οποίο στο με αριθμό πρωτοκόλλου απαντητικό έγγραφό του ως προς τον ελεγχόμενο, μας γνώρισε ότι δεν είναι απογεγραμμένος στην υπηρεσία του και ως εκ τούτου δεν φαίνεται να έχει απασχολήσει προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επιπλέον, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, ΑΤΤ έγγραφό του προς την ΓΔΗΛΕΔ τμήμα Α' Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ ζήτησε να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη οντότητα έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές κατά τα έτη 2015, 2016 2017. Με το έγγραφο με πρωτοκόλλου ΓΔΗΛΕΔ η αρμόδια υπηρεσία ΑΑΔΕ πληροφόρησε την υπηρεσία μας ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ελεγχόμενη επιχείρηση

Ακόμη ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το σύστημα elenxis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις .

Τέλος όπως προκύπτει από τις καταστάσεις εσόδων και εξόδων που υπέβαλε η ελεγχόμενη οντότητα αλλά και οι αντισυμβαλλόμενες οντότητες προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει καθόλου αγορές για τις χρήσεις 2016 και 2017, ενώ και οι αγορές της στην χρήση 2015 από την, όπως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρεται είναι εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής.

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

Επίσης από το μισθωτήριο συμβόλαιο για την έδρα προκύπτει ότι ο χρόνος μίσθωσης είναι από 20-11-2014 έως 10-11-2017 και ιδιοκτήτες του ακινήτου (γραφείο στον 50 όροφο) είναι ο οι οποίοι στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων που υπέβαλαν για την χρήση 2015 προκύπτει ότι δήλωσαν ότι εισέπραξαν ενοίκιο από την ελεγχόμενη οντότητα για την περίοδο 01/01/2015 έως 28/02/2015 και από 01-03-2015 έως 31/12/2015 δηλώνεται ως κενό Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει εγκαταλείψει την έδρα από 01/01/2015 χωρίς να δηλώσει κάποια νέα διεύθυνση ως έδρα της..

Ακόμη ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το σύστημα elenxis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δηλώνει ως δραστηριότητες της πλήθος ετερόκλητων δραστηριοτήτων, γεγονός σύννηθες στις οντότητες που δημιουργούνται με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Τέλος η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2017, δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. είναι μηδενικές.

Επιπλέον ο διαχειριστής της ελεγχόμενης οντότητας ουδέποτε υπέβαλε ως φυσικό πρόσωπο δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που έλαβε και εξέδωσε ανά χρήση ως κατωτέρω:

...

ΧΡΗΣΗ 2017: 171 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.149.296,00€ .

Όλα τα ανωτέρω είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1ε του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των αρ.1, 2, 8 του Ν4308/14, των αρ. 55Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, σε συνδυασμό με τα άρθρο 19 παρ. και 4 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε η απόέκθεση ελέγχου που αφορά στον προσφεύγοντα, στο φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση, εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 23.990,00 €, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο επισυνάπτεται στην απόέκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής, διαβιβάστηκε στην ανωτέρω ελεγκτική αρχή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής με ημερομηνία θεώρησης, που αφορά στην εκδότηρια επιχείρηση με επωνυμία Στην εν λόγω έκθεση αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως και ανωτέρω αναφέρεται ο ελεγχόμενος έχει κάνει παύση εργασιών στις Έτσι ο έλεγχος μετέβη στις στην οικία του και επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2015, 2016 και 2017. Επίσης επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αριθμό πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και για τον λόγο αυτό συντάχθηκε από την υπηρεσία μας σχετική έκθεση μερικού ελέγχου για την παράβαση της μη διάθεσης των λογιστικών αρχείων κατόπιν πρόσκλησης.

Επίσης, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έγγραφό του προς το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.ΕΠ.Ε.) ζήτησε μεταξύ άλλων να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητές του. Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.ΕΠ.Ε.) με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα για τα έτη 2015, 2016 και 2017 δεν απασχολούσε προσωπικό.

Επιπλέον, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έγγραφό του προς την ΓΔΗΛΕΔ τμήμα Α' Εφαρμογών Τελωνειακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ ζήτησε να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη οντότητα έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017. Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΓΔΗΛΕΔ η αρμόδια υπηρεσία μας πληροφόρησε ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ελεγχόμενη επιχείρηση

Ακόμη ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το σύστημα elenxis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις ,

Τέλος από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) που υπέβαλε η ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα στην χρήση 2015 σε σύνολο εξόδων 385.745,91€ το ποσό των 373.726,22€ αφορά την λήψη εικονικών στο σύνολο φορ. στοιχείων έκδοσης στην χρήση 2016 σε σύνολο εξόδων 1.061.028,94€ το ποσό των 1.048.933,03€ αφορά την λήψη εικονικών στο σύνολο φορ. στοιχείων έκδοσης στην χρήση 2017 ο ελεγχόμενος δεν δηλώνει καθόλου έξοδα ενώ από την κατάσταση εσόδων των αντισυμβαλλόμενων το ύψος των αγορών της ελεγχόμενης οντότητας το 2017 είναι μόλις 3.287,99€.

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα έχει στις ελεγχόμενες χρήσεις και κάποιες ελάχιστες αγορές ο έλεγχος δεν καταλογίζει παραβάσεις για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων σε σχέση με τις συναλλαγές με τους λήπτες η αξία των οποίων είναι μικρότερη των 1.000,00€ ανά χρήση,

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που έλαβε και εξέδωσε ανά χρήση ως κατωτέρω :

ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ

ΧΡΗΣΗ 2017 : 387 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 479.094,65€

A/A	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1			192	74.590,00 €	17.901,60€
2			12	4.600,00€	1.104,00€
3			20	7.800,00 €	1.872,00€
4			22	8.150,00€	1.956,00€
5			9	34.527,60 €	8.286,62 €
6			8	3.200,00 €	768,00€
7			9	3.500,00 €	840,00 €
8			15	5.800,00 €	1.392,00 €
9			48	18.400,00€	4.416,00 €
10			41	314.427,05 €	75.822,71 €
11			11	4.100,00 €	984,00€
			387	479.094,65€	115.342,93€

τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1ε του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), των αρ.1, 2, 8 του Ν4308/14, των αρ. 554 και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, σε συνδυασμό με τα άρθρο 19 παρ. και 4 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή 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, 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, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότες επιχειρήσεις, και, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρατίθεται αυτούσιο μέρος του υπ' αριθ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών το οποίο αναφέρει τα εξής: «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με το υπ'αριθ.πρωτ....., έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής με το οποίο διαβιβάζεται το Πληροφοριακό Δελτίο αναφέρει ότι εκ παραδρομής στην από έκθεση ελέγχου για τον εκδότη τα ληφθέντα από τον εικονικά φορολογικά στοιχεία εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.990,00€ στην κατάσταση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για το έτος 2017 (σελ.6) έχουν εσφαλμένα συνυπολογιστεί στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο αντί του ορθού 132 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.600,00€, ως προκύπτει και από τις αντίστοιχες καταστάσεις εξόδων». Η παρατήρηση αυτή της ΥΕΔΔΕ Αττικής ουδόλως έχει επηρεάσει το πόρισμά της, ως προς τη λήψη εξήντα (60) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 23.990,00 €, από την επιχείρηση

Επειδή, στις εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, οι οποίες επισυνάπτονται στην από έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, περιγράφονται με σαφήνεια και

λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης με την κρινόμενη προσφυγή πράξης και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη επαρκώς αιτιολογημένη.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης της εν λόγω συναλλαγής, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του κρινόμενου έτους:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 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 το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.
- ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.
- ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.
- ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με

βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

... γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων «δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν. 4987/2022) και δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία εσόδων, αγορών και δαπανών, με συνέπεια ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2017 να γίνει με όσα στοιχεία διαθέτει ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε.. Από τον παρόντα έλεγχο δεν διενεργήθηκαν οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της υπ' αριθ. Α' 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, διότι δεν προσκομίσθηκαν τα Βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης.»

Επειδή, λόγω της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τη δαπάνη ενοικίου, ύψους 3.330,00 €, όπως αυτή προέκυψε από την «αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας» της εκμισθώτριας.

Επειδή, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων προσκόμισε πλήθος παραστατικών δαπανών, εκδόσεως των επιχειρήσεων αλλά και «τα έντυπα αναγγελίας πρόσληψης των εργαζομένων που μέσα στο 2017 απασχολήθηκαν στην επιχείρηση καθώς και τις αποδείξεις πληρωμής τους», όπως ο ίδιος ισχυρίζεται με την προσφυγή του.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεση της ελέγχουσας αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου, η Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. πρωτ. Πράξη Αναπομπής, ζήτησε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να τα λάβει υπόψη διενεργώντας πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε απάντηση της ανωτέρω Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο, στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«Για τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν επισημαίνονται τα ακόλουθα::

Δεν γίνονται αποδεκτά ως προς την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα στη Φορολογία Εισοδήματος διότι:

1. Τα λογιστικά αρχεία ουδέποτε προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας και δεν κατέστη εφικτή η επαλήθευση της καταχώρησης των ως άνω συναλλαγών σε αυτά.
2. Δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων αυτών και ιδιαίτερα όσων είναι άνω των 500,00 €, ήτοι αν έχει πραγματοποιηθεί με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (αρθ. 23 Ν.4172/2013 περ. β' μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες).

3. Δεν προσκομίστηκαν οι μισθοδοτικές καταστάσεις (ή οποιαδήποτε άλλα λογιστικά αρχεία απλογραφικού συστήματος), ούτε παραστατικά τραπεζών για την επαλήθευση της καταβολής της μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο πληρωμής (αρθρ 23 Ν.4172/2013 περ.Ιδ' μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες).

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Ο έλεγχος παραμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις...»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, καθώς και το πόρισμα του ελέγχου που συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ. Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, η Υπηρεσία μας κρίνει ότι ορθώς εκδόθηκε η με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017:

Διαφορά φόρου	146.405,44
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022	73.202,72
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	30.122,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	249.730,41

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.