



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.05.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1376

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./20.12.2023 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την 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./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, φόρος ποσού 2.506,65€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ποσού 1.253,33€, ήτοι συνολικό ποσό 3.759,98€, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς συνολικής καθαρής αξίας ύψους 67.690,97€ ήτοι:

α. της καθαρής αξίας ύψους 32.899,30€ των κάτωθι ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων:

A/A	A.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1			167,00	40,08	207,08
2			10.271,00	2.465,04	12.736,04
3			13.000,50	3.120,12	16.120,62
4		 ΤΟΥ	6.733,00	1.615,93	8.348,93
5		 -	2.727,80	654,67	3.382,47
		ΣΥΝΟΛΑ	32.899,30	7.895,84	40.795,14

β. της καθαρής αξίας ύψους 33.220,56€ δαπανών καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 23β του ν. 4172/2013 (δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) ως κάτωθι:

ΠΑΡ/ΤΙΚΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	A.Φ.Μ	ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α. ΕΞΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ
ΤΑΕ/20-12-2017			5.125,00	1.230,00	6.355,00
ΤΑΕ/18-12-2017			2.864,00	687,36	3.551,36
ΤΑΕ/12-12-2017			6.870,00	1.648,80	8.518,80
ΤΙΔ/29-03-2017	 Α.Ε.		885,96	212,63	1.098,59
ΤΑΕ//22-12-2017			7.722,00	1.853,28	9.575,28
ΤΑΕ//06-12-2017			5.064,60	1.215,50	6.280,10
ΤΑΕ//11-12-2017			2.301,00	552,24	2.853,24
(6 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ)			2.388,00	573,12	2.940,24
ΣΥΝΟΛΑ			33.220,56	7.972,93	41.172,61

και γ. της καθαρής αξίας ύψους 1.571,00€ δαπανών λόγω διαπιστωθείσας ανακρίβειας μεταξύ των καταχωρηθέντων οικείων τιμολογίων εκδόσεως του Ο.Ε. ΑΦΜ στο βιβλίο εσόδων και καταχωρήσεων σε δεσμευμένα από την ΕΛΥΤ ανεπίσημα έγγραφα καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 22β του ν. 4172/2013 (δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση).

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 20.12.2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./08.08.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθ. πρωτ./21-01-2022,/07-02-2022,/02-11-2022 και/28-03-2023 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ./29-03-2023 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και το υπ' αρ./08-02-2023 δελτίο πληροφοριών του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερειδόμενη στην από 17/09/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε ανακριβή και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Η φορολογική αρχή με τρόπο αυθαίρετο και αναπρόδεικτο εξάγει το συμπέρασμα ότι έχει τελέσει την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Καλή πίστη της ως λήπτριας των φορολογικών στοιχείων.

3) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη

εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

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

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 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».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ....., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων τα εξής:

➤ Ουδέποτε εγκαταστάθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, στο χλμ. παράπλευρης οδού - Αθήνας (θέση), ούτε έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή την αρμόδια φορολογική αρχή αλλά και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.

➤ Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./2019 πρόσκληση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία του και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία κλπ., στερώντας από την φορολογική αρχή την δυνατότητα οιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας.

➤ Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας. Δεν δήλωσε κανένα προμηθευτή, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες οντότητες. Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών. Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες.

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό ούτε έχει απογραφεί στον Ε.Φ.Κ.Α.

➤ Κατά τα έτη 2017 και 2018 οι πωλήσεις που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν με την έκδοση ογδόντα εννιά (89) και εκατόν τριάντα δύο (132) φορολογικών στοιχείων προς 44 και 75 επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 261.644,85€ και 432.393,24€ και ΦΠΑ 62.794,76€ και 103.774,38€ αντίστοιχα, εμφανίζονται ανεξόφλητες. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του δεν προκύπτουν πληρωμές για τις παραπάνω συναλλαγές. Σύμφωνα με την από 01.07.2020 ηλεκτρονική απάντηση του «Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013, ο κατά το χρονικό διάστημα από 17-11-2017 έως 31-12-2018 διέθετε μόνο δύο λογαριασμούς - με μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο - στην τράπεζα ALPHA BANK (GR.....και GR.....).

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων τα εξής:

➤ Δεν λειτούργησε ποτέ στην έδρα της η ατομική επιχείρηση του.

➤ Δεν πραγματοποίησε καμία αγορά

➤ Κατά τη χρήση 2017 (06/04/2017-31/12/2017) εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 149.690,62€.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων του με ΑΦΜ, και αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων, τα εξής:

➤ Δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού στην Αττικής στην οποία δεν λειτούργησε ποτέ η ατομική επιχείρηση, όπως διαπιστώθηκε σε επιτόπιο έλεγχο, καθώς το εν λόγω ακίνητο τουλάχιστον από τις 5-4-2015 έως την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου στις 25-6-19 είχε παραχωρηθεί δωρεάν σε άλλον. Τα στοιχεία επικοινωνίας της (τηλέφωνο – email) παρέμειναν ανενεργά.

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ κανέναν εργαζόμενο όπως προκύπτει τόσο από το σύστημα ELENXIS (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.) όσο και από τα αρχεία του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (υπ' αριθ. πρωτ./29-5-2020 έγγραφο του ΣΕΠΕ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ - αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ./11-6-2020).

➤ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017-2018 ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής (πωλήσεις) για το ποσό των 1.228.357,85 € (χωρίς Φ.Π.Α.) στο έτος 2017 και 197.569,25 € (χωρίς Φ.Π.Α.) στο έτος 2018. Περαιτέρω, υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

➤ Το σύνολο των συναλλαγών με την Τράπεζα Πειραιώς (υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/...../10-12-2019) και την Τράπεζα Eurobank (υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/19-11-2019) είναι ανύπαρκτες (δεν είναι γνήσιες).

➤ Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να προέβη σε αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που φέρεται να

πραγματοποίησε. Ειδικότερα το έτος 2017 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 1.228.357,85 € πλέον Φ.Π.Α. 294.805,69 € με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 107.405,11 € πλέον Φ.Π.Α. 25.773,32€ και το έτος 2018 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 197.569,25 € πλέον Φ.Π.Α. 47.329,00 € με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 6.327,32 € πλέον Φ.Π.Α. 366,56 €.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) τα εξής:

➤ Φέρεται να έχει την έδρα του στην οδό στη Θεσσαλονίκη σε ενιαίο χώρο εμβαδού 50 τ.μ. μη ικανό να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, την σωστή τοποθέτηση προς προβολή αυτών και την μεταπώλησή τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία του και πέραν αυτής, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις – υποκαταστήματα.

➤ Δεν διαθέτετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεώς του.

➤ Δε φέρει τα χαρακτηριστικά μιας σύννομης επιχείρησης. Ούγγρος υπήκοος, δραστηριοποιήθηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα χωρίς να ομιλεί την ελληνική γλώσσα, προβαίνοντας σε έναρξη εργασιών στις 07.12.2016 και από της 09.12.2016 έως 30.12.20216 απέκτησε πελατολόγιο και προμηθεύοντας ημεδαπές επιχειρήσεις σε διάφορες πόλεις της Ελλάδος, (Θεσσαλονίκη, Αλεξανδρούπολη, Σέρρες, Λάρισα, Αθήνα, Δράμα, Καβάλα, Κατερίνη, Κομοτηνή, Ορεστιάδα, Πτολεμαΐδα, Κιλκίς, Καστοριά, Καρδίτσα, Έδεσσα, Νάουσα και Τρίκαλα και αλλοδαπές επιχειρήσεις στην Βουλγαρία και Κύπρο).

➤ Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων (κινέζικης προέλευσης) που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.

Τέσσερεις αλλοδαποί, ουγγρικής καταγωγής, μεταξύ αυτών και ο με Α.Φ.Μ. προέβησαν μέσα σε ένα δίμηνο από 31-10-16 έως 6-12-2016 σε έναρξη ατομικών επιχειρήσεων, των οποίων οι έδρες βρίσκονταν σε κοντινή απόσταση, δηλώνοντας ίδιο αντικείμενο εργασιών (χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού) καθώς και την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων – παραδόσεων). Στην συνέχεια τον Ιανουάριο του 2017 τρεις έτεροι αλλοδαποί και πάλι ουγγρικής καταγωγής δύο εκ των οποίων έχουν συγγενική σχέση από 13-1-2017 έως 17-1-2017 πραγματοποίησαν έναρξη ατομικών επιχειρήσεων δηλώνοντας το ίδιο αντικείμενο εργασιών, ήτοι το χονδρικό εμπόριο ειδών δώρων. Όσες εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, προμηθεύτηκαν απ' τις ίδιες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία, στο σύνολό τους τριάντα δύο, οι οποίες στεγάζονται σε συγκεκριμένες διευθύνσεις και ανήκουν σε συγγενικά πρόσωπα. Ο μεγαλύτερος προμηθευτής όλων των επιχειρήσεων που προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι η ανύπαρκτη επιχείρηση

Τέλος για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων

και υποδημάτων διαπιστώθηκε ότι ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και στη χρήση 2017 εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων από και προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται 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.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτρια (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4987/2022 ορίζεται: «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 αρχεία (βιβλία και 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, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται: «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες- 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, στο άρθρο 23β 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/02-06-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει.....

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την

έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κλπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

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. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.....

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: α)... 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/1-10-2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες 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 ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/26-04-2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους» αναφέρεται ότι: «2.....Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων 4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η

πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.»

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών προκύπτει ότι:

α. για την δαπάνη του υπ' αρ. ΤΙΔ...../29-03-2017 εκδόσεως Α.Ε., Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 885,96€ πλέον ΦΠΑ 212,63€ ουδέποτε προσκομίστηκε παραστατικό εξόφλησης.

β. για τις αγορές από τους προμηθευτές του παρακάτω πίνακα προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης ήτοι μεταφοράς από τραπεζικό λογαριασμό που τηρείται στην Τράπεζα Eurobank, ωστόσο η προσφεύγουσα άνοιξε λογαριασμό στην παραπάνω τράπεζα στις 04/07/2018, ημερομηνία μεταγενέστερη των παραστατικών εξόφλησης:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
.....		6.355,00	/20-12-2017	EUROBANK- ERGASIAS		11/01/2018
.....		3.551,36	/18-12-2017	EUROBANK- ERGASIAS		28/12/2017
.....		8.518,80	/12-12-2017	EUROBANK- ERGASIAS		11/01/2018
.....		9.575,28	/22-12-2017	EUROBANK- ERGASIAS		11/01/2018
.....		6.280,10	/06-12-2017	EUROBANK- ERGASIAS		20/12/2017
.....		2.853,24	/11-12-2017	EUROBANK- ERGASIAS		<u>28/12/2017</u>
	ΣΥΝΟΛΟ	37.133,78				

Επιπλέον στους λογαριασμούς των αντισυμβαλλόμενων, και, δεν εντοπίστηκαν οι αντίστοιχες πιστώσεις των χρηματικών ποσών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι

οι πληρωμές των τιμολογίων γίνονταν σε μετρητά και στη συνέχεια πραγματοποιούνταν κατάθεση αυτών στους λογαριασμούς των προμηθευτών δεν αποδεικνύεται καθώς πέραν των προαναφερθέντων παραστατικών της τράπεζας Eurobank που φέρεται να αποτύπωναν μεταφορές σε λογαριασμούς εντός και εκτός τραπεζής μέσω webbanking, δεν προσκομίστηκε άλλο στοιχείο.

γ. για τις αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας ποσού 2.388,00€ από τον προμηθευτή ΑΦΜ τον Οκτώβριο και Νοέμβριο του 2017, ο έλεγχος διαπίστωσε τον κατακερματισμό των ημερήσιων συναλλαγών με σκοπό η αξία αυτών να μην υπερβαίνει το όριο των πεντακοσίων ευρώ ώστε ο προσφεύγων να πραγματοποιήσει την εξόφληση με μετρητά. Εκδόθηκαν από τον προαναφερόμενο προμηθευτή δύο τιμολόγια συνεχούς αρίθμησης την ίδια ημέρα ως κάτωθι:

Αρ. Τιμολογ.	Ημερομηνία	Ποσό	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
.....	03/10/2017	400,00	96,00	496,00
.....	03/10/2017	400,00	96,00	496,00
.....	04/10/2017	400,00	96,00	496,00
.....	04/10/2017	408,00	97,92	505,92
.....	11/11/2017	390,00	93,60	483,60
.....	11/11/2017	<u>390,00</u>	<u>93,60</u>	<u>483,60</u>
ΣΥΝΟΛΟ		2.388,00	573,12	2.961,12

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει, κανένα ισχυρισμό αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του προμηθευτή Ο.Ε. ΑΦΜ που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανακριβή.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων εικονικών συναλλαγών και καλοπιστίας της ως λήπτριας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου -φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων

και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 ως εξής: «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...».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 20/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στις 17-11-2023 το υπ' αρ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρ. 28 παρ. 1 του ν. 4987/2022. Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αρ./05-12-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων της, το οποίο εν μέρει έκανε δεκτό η φορολογική αρχή. Με βάση τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι τηρήθηκε η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης και ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία 20.12.2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φορολογικού έτους 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./22.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της του , ΑΦΜ

Υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	2.506,65€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022	1.253,33€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.759,98€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. των παραπάνω πράξεων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.