



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/06/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1906

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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) 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία **25/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στον, επί της οδού, αρ., κατά των:

Α) με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό/27-12/2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 31/01/2024 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το από 17/05/2024 ηλεκτρονικά υποβληθέν Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την με αριθμό/20-05-2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Το από 27/05/2024 Συμπληρωματικό Πόρισμα Ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθμό/23-05-2024 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..

10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 25/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού 228.099,53 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 114.049,77 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **342.149,30 €**.

Με τη με αριθμό/27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού 118.128,06 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 58.430,76 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **176.558,82 €**.

Με τη με αριθμό/27-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **500,00 €** λόγω μη ανταπόκρισης στο έγγραφο αίτημα του άρθρου 14 ν.4987/2022 του ως άνω Προϊσταμένου.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 27/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμό/26-10-2023 & τροπ./31-10-2023 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία έκδοσης των ως άνω εντολών αποτέλεσαν τα δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής με αριθμό πρωτ. α)/9-10-2023 και β)/12-10-2023 μαζί με τις εκθέσεις

ελέγχου επεξεργασίας (N.4308/2014 και N.4987/2022) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε:

Α) από τον του με ΑΦΜ, για το φορολογικό έτος 2017, εκατόν δεκαοκτώ (118) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 57.950,00 € πλέον Φ.Π.Α. 13.907,90 € και

Β) από τον με ΑΦΜ, για το φορολογικό έτος 2017, δεκατρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 29.926,74 € πλέον Φ.Π.Α. 7.188,42 €.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου στο σύστημα taxisnet της ΑΑΔΕ, η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρίας είναι το Λιανικό εμπόριο

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του καταστατικού της, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το από 02-01-2020 Πρακτικό της συνέλευσης των εταίρων (ΓΕΜΗ ΚΑΚ), ο σκοπός της εταιρίας είναι: Η εισαγωγή και εμπορία πλαστικών δαπέδων, μοκετών, ταπετσαριών, ειδών συσκευασίας και συναφών ειδών. Επίσης η εμπορία, κατασκευή και υπηρεσία οποιουδήποτε εμπορικού αντικειμένου.

Στην υπό κρίση φορολογική περίοδο η εταιρεία ασχολήθηκε με κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια.

Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρία την εντολή ελέγχου, την Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και το με αριθμό πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/27-10-2023 Αίτημα χορήγησης βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4987/2022.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της στο Γ.Ε.Μ.Η. (ΚΑΚ/21-9-2018), καθώς και την με αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ Α' Πειραιά2/21-10-2021 γνωστοποίηση, σύμφωνα με την οποία:

“Τα ξημερώματα της 14/10/2021 η επί της οδού επιχείρηση μας με την επωνυμία ΕΠΕ και ΑΦΜ πήρε φωτιά με αποτέλεσμα να καούν ολοσχερώς ότι βρισκόταν στα δύο από τα τρία συνεχόμενα και επικοινωνούντα μεταξύ τους κτίρια και συγκεκριμένα τα επί της οδού και ιδιοκτησίας Συγκεκριμένα εκτός από τα εμπορεύματα και πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης κάηκαν ολοσχερώς και οι τρεις ταμειακές μηχανές με αριθμούς, όλοι οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και όλο το λογιστήριο της επιχείρησης που στεγαζόταν στο πατάρι του επί της οδού Και οι τρεις ταμειακές από ενάρξεως τους ως και την ημέρα που κάηκαν ήταν συνδεδεμένες με το e-send και είχαν διαβιβαστεί στο taxis όλες οι κινήσεις τους και από 30/09 ήταν συνδεδεμένα με το e-send και τα τιμολόγια πωλήσεων μας τα οποία διαβιβάζονταν σε πραγματικό χρόνο. Επισυνάπτουμε την βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας με αρ. πρωτ.Ο φ.....”

Εξ αιτίας της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων της εταιρίας, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Συγκεκριμένα, δέχτηκε τα συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, ήτοι ποσού 2.519.323,91€ (έσοδα από πωλήσεις 2.518.939,32 + τόκοι 384,59) κατόπιν διασταύρωσης με το σύνολο των πωλήσεων βάσει Μ.Υ.Φ., τα οποία υπολείπονταν αυτών (πωλήσεις βάσει Μ.Υ.Φ. 2.518.765,05 €).

Για τον προσδιορισμό των αγορών και δαπανών της προσφεύγουσας, ο έλεγχος εξέδωσε την με αριθμό/10-11-2023 εντολή διασταυρωτικού ελέγχου, δυνάμει της οποίας εστάλησαν στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις αιτήματα, με τα οποία ζητείτο από τους προμηθευτές να αποστείλουν 1) Αναλυτικό καθολικό (καρτέλα πελάτη), 2) αντίγραφα των εκδοθέντων τιμολογίων και 3) τρόπο εξόφλησης εκδοθέντων τιμολογίων, προσκομίζοντας αποδεικτικά εξόφλησης.

Από τα συλλεχθέντα στοιχεία ο έλεγχος αναγνώρισε αγορές καθαρής αξίας 1.387.091,81 € έναντι δηλωθεισών αγορών ποσού 2.064.844,67 €. Δεν αναγνώρισε τις αγορές για τις οποίες προσκομίστηκαν μόνο αναλυτικά καθολικά καθώς και τις αγορές άνω των 500,00 € για τις οποίες δεν προσκομίστηκε ο τρόπος πληρωμής με τραπεζικό μέσο.

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις απογραφές της έναρξης (649.971,50 €) και λήξης (483.599,67 €) της υπό κρίση περιόδου, και ο έλεγχος δεν τις έλαβε υπόψη του διότι δεν ήταν δυνατή η διαπίστωση των ειδών που απογράφησαν, τον ποσοτήτων και των αξιών τους.

Η διαφορά των αγορών δήλωσης με αυτές που προσκομίστηκαν αιτιολογικά στοιχεία και έγιναν δεκτές λήφθηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	649.971,50	0,00	649.971,50
Πλέον ΑΓΟΡΕΣ	2.064.844,67	1.387.091,81	677.752,86
Μείον ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ	483.599,67	0,00	483.599,67
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	2.231.216,50	1.387.091,81	844.124,69

Οι δαπάνες που αποτυπώνονται στην υποβληθείσα δήλωση (Ε3) της προσφεύγουσας είναι οι εξής:

ΔΑΠΑΝΕΣ	ΔΗΛΩΣΗ (Α)	ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ (Β)	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)-(Β)
60. ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	138.800,97	17.621,87	121.179,10
61-64	28.503,52	0,00	28.503,52
62 ΕΝΟΙΚΙΑ	54.000,00	0,00	54.000,00
65. ΤΟΚΟΙ-ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	5.097,40	0,00	5.097,40
66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	1.982,15	0,00	1.982,15
81. ΠΡΟΣΤΙΜΑ	3.843,52	3.843,52	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	232.227,56	21.465,39	210.762,17

Από τις ανωτέρω δαπάνες ο έλεγχος αναγνώρισε προς έκπτωση τις εξής:

Α) Από την μισθοδοσία (λογ.60) αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό 47.559,61 €, το οποίο αντιστοιχεί στις καταβληθείσες εισφορές για το έτος 2017, οι οποίες έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα σύμφωνα με την κατάσταση τρεχουσών εισφορών ΕΦΚΑ που προσκόμισε η προσφεύγουσα.

Β) Τα ενοίκια ποσού 54.000,00 €, καθώς προέκυψε ότι οι ιδιοκτήτες, Πετρίτη Αρετή και Μπρόλιας Βασίλης είχαν συμπεριλάβει στις δηλώσεις που υπέβαλαν το έσοδο από τα ενοίκια αυτά.

Γ) Οι τόκοι ποσού 5.097,40 €, καθώς προσκομίστηκαν τα σχετικά αντίγραφα τραπεζών (EXTRAITS).

Η διαφορά του υπολοίπου δαπανών με τις δαπάνες που αναγνώρισε ο έλεγχος προς έκπτωση λήφθηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά.

ΔΑΠΑΝΕΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ (Β)	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ (Α)-(Β)
60. ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	121.179,10	47.559,61	73.619,49
61-64	28.503,52	0,00	28.503,52
62 ΕΝΟΙΚΙΑ	54.000,00	54.000,00	0,00
65. ΤΟΚΟΙ-ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	5.097,40	5.097,40	0,00
66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	1.982,15	0,00	1.982,15
81. ΠΡΟΣΤΙΜΑ	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	210.762,17	106.657,01	104.105,16

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, οι οποίες συνοψίζονται στον ακόλουθο πίνακα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	
Λογαριασμός - περιγραφή	Ποσό
2.Σύνολο αγορών	844.124,69
6. Δαπάνες	104.105,16
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	948.229,85

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	2.519.323,91
ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	55.879,85
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ-ΦΒ	294,00
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	56.173,85
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΝΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	21.465,39
ΚΕΡΔΗ - ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	77.639,24
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ)	948.229,85
ΚΕΡΔΗ -ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	1.025.869,09

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε από τον έλεγχο το με αριθμό πρωτ./2023 Σ.Δ.Ε. και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και προστίμων, επί του οποίου η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθμό πρωτ./18-12-

2023 έγγραφό της. Με αυτό προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων αντίγραφα τιμολογίων προμηθευτών, αναλυτικά καθολικά και αποδείξεις είσπραξης.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις αγορές / δαπάνες για τις οποίες προσκομίστηκαν μόνο καρτέλες (και όχι τα τιμολόγια), τις αγορές οι οποίες δεν είχαν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών καθώς και τις αγορές καθαρής αξίας 37.188,99 €, οι οποίες αφορούν τιμολόγια μεγαλύτερα των 500,00 € και εξοφλήθηκαν με μετρητά ή δεν προσκομίστηκε ο τρόπος πληρωμής.

Μετά από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αναγνώρισε αγορές καθαρής αξίας 158.656,09 € και δαπάνες αξίας 3.023,67 €, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	
Λογαριασμός - περιγραφή	Ποσό
2.Σύνολο αγορών	685.468,60
6. Δαπάνες	101.081,49
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	786.550,09

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΡΙΣΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	2.519.323,91
ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	55.879,85
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ-ΦΒ	294,00
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	56.173,85
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΝΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	21.465,39
ΚΕΡΔΗ – ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	77.639,24
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ)	786.550,09
ΚΕΡΔΗ –ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	864.189,33

Αναφορικά με τον ΦΠΑ, μετά την προσκόμιση των συμπληρωματικών στοιχείων, ο έλεγχος δέχτηκε επιπλέον τιμολόγια καθαρής αξίας 198.868,75 € (158.656,09 + 37.188,99).

Επίσης προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές λαμβάνοντας υπόψη τα προσδιορισθέντα έσοδα στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ήτοι 2.518.939,32 € και προέκυψε διαφορά με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ποσού 404,35 €

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης εισοδήματος	Ακαθάριστα έσοδα από ΜΥΦ	Φορολογητέες εκροές δηλώσεων ΦΠΑ	Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου
2.518.939,32	2.518.765,05	2.518.534,97	2.518.939,32

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.518.534,97	2.518.939,32	404,35
Αξία φορολογητέων εισροών	2.079.912,95	1.585.960,56	493.952,39
Φόρος εκροών	604.412,59	604.509,61	97,02
Υπόλοιπο φόρου εισροών	605.679,12	487.648,08	118.031,04

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

1. Δεδομένης της αναγνωρισμένης περίπτωσης ανωτέρας βίας, θα έπρεπε να αναγνωρισθεί από την ελεγκτική αρχή το σύνολο των αγορών κατόπιν δειγματοληπτικού ελέγχου και ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι αγορές που αναγνώρισε ο έλεγχος κατόπιν προσκόμισης των απαραίτητων δικαιολογητικών πρέπει να αναμορφωθούν καθώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται επιπρόσθετα τιμολόγια, καρτέλες πελατών και τρόπος πληρωμής.

Πρέπει να αναγνωρισθεί η δαπάνη της μισθοδοσίας τουλάχιστον για το 2^ο εξάμηνο του έτους 2017 καθώς η καταβολή της στους υπαλλήλους γινόταν μέσω τραπεζικών λογαριασμών.

2. Επί των συναλλαγών που κρίθηκαν ως εικονικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα. Σε κάθε περίπτωση η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια καθώς οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

3. Απαγορευμένη από το δίκαιο της Ε.Ε. η απόρριψη της δυνατότητας έκπτωσης ΦΠΑ λόγω έλλειψης τιμολογίων ενώ έχουν προσκομιστεί άλλα στοιχεία αποδεικνύοντα τη συναλλαγή.

4. Μη νόμιμος ο καταλογισμός προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

5. Παραβίαση της πρώτης παρ. του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αδυναμία της να προσκομίσει το σύνολο των φορολογικών στοιχείων των αγορών – δαπανών του υπό κρίση έτους, οφείλεται σε ανωτέρα βία, ήτοι στην καταστροφή του λογιστικού αρχείου της ως συνέπεια της πυρκαγιάς που υπέστη η επιχείρησή της, σύμφωνα με την με αριθμό πρωτ. Φ...../23-03-2022 Υποβολή Προανακριτικής Δικογραφίας του ανακριτικού γραφείου του αρχηγείου πυρ/κου σώματος της Δ/νσης Π.Υ. Συνεπώς, η φορολογική αρχή σύμφωνα με τις αρχές της αναλογικότητας και της επιείκειας έπρεπε να προβεί στη διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου. Εξάλλου, η ίδια προσκόμισε μεγάλο ποσοστό των ζητηθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«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 στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. [....]».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή

να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή, εξ αιτίας της μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, προσδιόρισε τα έσοδα της βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων, τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) και τα στοιχεία εξόφλησης τους με τραπεζικά μέσα, ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4987/2022:

«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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 24 του ν.4987/2022:

«2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

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

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. [...]».

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

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

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

«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, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)”:

«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:

[....] γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παρ. του άρθρου 32 του ν.2859/2000:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει νέα φορολογικά στοιχεία τα οποία συνέλεξε από τους αντισυμβαλλόμενους καθώς και αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης τιμολογίων μέσω τραπέζης και ζητάει τον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων της. Μετά από επεξεργασία των νέων στοιχείων (διόρθωση λαθών π.χ. διπλοπερασμένο τιμολόγιο, πιστωτικό τιμολόγιο το οποίο προστέθηκε αντί να αφαιρεθεί, διόρθωση αξίας τιμολογίων και αθροίσεων) η αρμόδια ελεγκτική αρχή με την από 31/01/2024 έκθεση απόψεων αναπροσάρμοσε τον πίνακα με τα νέα φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....		15.936,54	3.824,77	19.761,31
.....		12.436,40	2.984,76	15.421,16

.....	.....	15,33	3,68	19,01
.....	.....	1.444,00	346,56	1.790,56
.....	.....	3.840,00	921,60	4.761,60
.....	.....	7.625,89	1.830,17	9.456,06
.....	.....	5.746,01	1.379,06	7.125,07
.....	.....	6.333,05	1.520,11	7.853,16
.....	.....	70,00	0,00	70,00
.....	.....	13.349,11	3.203,78	16.552,89
.....	.....	6.422,64	1.541,45	7.964,09
.....	.....	1.580,39	379,32	1.959,71
.....	.....	12.652,26	3.036,42	15.688,68
.....	.....	282,68	67,84	350,52
.....	.....	2.290,01	549,60	2.839,61
.....	.....	4.525,10	1.086,00	5.611,10
.....	.....	15.896,10	3.814,82	19.710,92
.....	.....	9.213,58	2.211,23	11.424,81
.....	.....	10.294,74	2.470,87	12.765,61
.....	.....	10.760,48	2.582,47	13.342,95
ΣΥΝΟΛΟ		140.714,31	33.754,51	174.468,82

Από τα ως άνω στοιχεία, δεν έγιναν δεκτά για την φορολογία εισοδήματος τα τιμολόγια με καθαρή αξία μεγαλύτερη των 500,00 €, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης μέσω τραπεζής, ως κάτωθι:

Α/Α	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΑΞΙΑ
1			8.221,20
2			4.807,43
3			3.686,15
4			3.128,97
5			15.152,10
6			4.828,06
7			10.760,48
		ΣΥΝΟΛΟ	50.584,39

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές επίσης τις αγορές για τις οποίες προσκομίστηκαν μόνο καρτέλες προμηθευτών καθώς και αυτές που δεν δηλώθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τόσο από την προσφεύγουσα όσο και από τους αντισυμβαλλόμενους.

Τέλος, με την από 31/01/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία, διότι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησής τους (τραπεζικά extraits / αποδείξεις είσπραξης επιταγών):

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΠΛΗΘΟΣ ΠΑΡ/ΚΩ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
----------	-----	------------------	----------------	-----	--------

		N			
.....	.....	12	11.050,9		
.	.		3		
.....	.....	3	1.917,20	460,16	2.377,36
.	.				
.....	.....	5	3.948,57	947,66	4.896,23
.	.				
ΣΥΝΟΛΟ			16.916,7 0	2.652,2 1	19.568,9 1

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές σύμφωνα με την από 31/01/2024 έκθεση απόψεων διαμορφώθηκαν ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		
Λογαριασμός - περιγραφή	Λογιστική διαφορά ελέγχου	Νέα λογιστική διαφορά (προσκομισθέντα με ενδικοφανή προσφυγή)
2.Σύνολο αγορών	685.468,60	582.347,31
6. Δαπάνες	101.081,49	97.156,16
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	786.550,09	679.503,47

Επειδή, αναφορικά με τον ΦΠΑ, βάσει των προσκομισθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή φορολογικών στοιχείων, γίνονται δεκτά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 140.714,31 €, τα οποία αναλύονται ως εξής:

	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ	136.788,98	32.829,23	169.618,21
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΦΠΑ	3.855,33	925,28	4.780,61
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	140.644,31	33.754,51	174.398,82
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΕΥ ΦΠΑ	70,00		70,00
ΣΥΝΟΛΟ	140.714,31	33.754,51	174.468,82

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΠΟΨΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.518.534,97	2.518.939,32	2.518.939,32	404,35
Αξία φορολογητέων εισροών	2.079.912,95	1.585.960,56	1.726.604,87	353.308,08
Φόρος εκροών	604.412,59	604.509,61	604.509,61	97,02
Υπόλοιπο φόρου εισροών	605.679,12	487.648,08	521.402,59	84.276,53

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ /14-05-2024 έγγραφό μας, ζητήσαμε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει αντίγραφο του τραπεζικού της λογαριασμού προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της περί καταβολής της μισθοδοσίας μέσω τραπεζής κατά το επίμαχο έτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα απάντησε με το από 17/05/2024 Υπόμνημά της προσκομίζοντας τα κάτωθι στοιχεία:

1. Αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού με αριθμό Τράπεζας της περιόδου από 31/12/2016 έως 28/02/2018.

2. Αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού με αριθμό Τράπεζας της περιόδου από 28/04/2017 έως 29/12/2017.

3. Αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της υπαλλήλου της εταιρίας,

4. Αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της υπαλλήλου της εταιρίας,

5. Αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού του υπαλλήλου της εταιρίας,

6. Αντίγραφο της με αρ. /09-02-2017 Απόδειξης είσπραξης της εταιρίας

Στη συνέχεια, η υπόθεση αναπέμφθηκε, με την με αριθμό/23-05-2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το από 27/05/2024 Συμπληρωματικό Πόρισμα Ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. επί της ως άνω Πράξης Αναπομπής, από τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, σε συνδυασμό με τις μισθοδοτικές καταστάσεις και τον υπολογισμό των καθαρών αποδοχών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε την μισθοδοσία μέσω τραπεζικής από τον μήνα Ιούνιο έως το τέλος του έτους 2017, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

ΜΗΝΑΣ	ΜΙΚΤΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥ	ΚΑΘ.ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΕΚΤΟΣ ΤΡΑΠΕΖΗΣ	ΚΑΘ. ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	7.625,69	1.321,98	6.303,71	
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	7.849,74	1.366,79	6.482,95	
ΜΑΡΤΙΟΣ	7.849,74	1.366,79	6.482,95	
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	8.010,12	1.398,87	6.611,25	
ΜΑΪΟΣ	8.595,77	1.489,18	7.106,59	
ΔΩΡΟ ΠΑΣΧΑ	4.226,80	736,52	3.490,28	
ΙΟΥΝΙΟΣ	7.657,34	1.336,01		6.321,33
ΙΟΥΛΙΟΣ	7.830,24	1.363,67		6.466,57
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	7.775,93	1.354,98		6.420,95
ΕΠΙΔ. ΑΔΕΙΑΣ	3.551,44	623,75		2.927,69
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	8.124,27	1.422,23		6.702,04
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	7.770,29	1.368,41		6.401,88
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	7.770,29	1.368,41		6.401,88
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	7.512,13	1.330,38		6.181,75
ΔΩΡΟ ΧΡΙΣΤ.	8.419,74	1.473,54		6.946,20
	110.569,53	19.321,51	36.477,73	54.770,29

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος με το από 27/05/2024 Συμπληρωματικό Πόρισμά του, αποδέχτηκε επιπλέον την δαπάνη μισθοδοσίας ποσού **54.770,29 €** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τον έλεγχο του λογαριασμού με αριθμό της Τράπεζας που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το από 17/05/2024 Υπόμνημά της, ο έλεγχος διαπίστωσε την εξόφληση επιταγής ποσού 2.639,95 €, στις 31/03/2017. Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της είχε προσκομίσει την με αριθμό/09-02-2017 απόδειξη είσπραξης επιταγής της εταιρίας, ποσού 2.639,95 € (λήξης 30/03/2017) και από την καρτέλα του προμηθευτή προκύπτει ότι με την επιταγή αυτή εξοφλήθηκε το με αριθμό/24-01-2017 τιμολόγιο, καθαρής αξίας **1.921,22 €**, το εν λόγω τιμολόγιο γίνεται αποδεκτό ως εξοφλημένο με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Συνεπώς, οι λογιστικές διαφορές και τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρίας διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ			
Λογαριασμός - περιγραφή	Λογιστική διαφορά ελέγχου	Νέα λογιστική διαφορά (προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή)	Τελική λογιστική διαφορά (προσκομισθέντα με το από 17/5/24 Υπόμνημα)
2.Σύνολο αγορών	685.468,6	582.347,31	580.426,09
6. Δαπάνες	101.081,49	97.156,16	42.285,87
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	786.550,09	679.503,47	622.811,96

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017		
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	2.519.323,91	2.519.323,91
ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	55.879,85	55.879,85
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΠ-ΦΒ	294,00	294,00
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	56.173,85	56.173,85
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΝΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	21.465,39	21.465,39
ΚΕΡΔΗ - ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	77.639,24	77.639,24
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	786.550,09	622.811,96
ΚΕΡΔΗ -ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	864.189,33	700.451,20

Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εκατόν δέκα οκτώ (118) φορολογικά στοιχεία έκδοσης του με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 57.950,00 € πλέον ΦΠΑ 13.907,90 € και τα δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία έκδοσης του με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 29.926,74 € πλέον ΦΠΑ 7.188,42 €, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές για τις οποίες η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα και σε κάθε περίπτωση η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014:

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

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4308/2014:

«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 την **ΠΟΛ.1003/31.12.2014**, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”:

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ’ εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιεσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

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

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'

αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 1313/2013).

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

Επειδή, σύμφωνα με την με ID έκθεση ελέγχου των ν. 4987/2022 και ν.4308/2014 του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία βασίζεται στην από 14/06/2023 έκθεση ελέγχου του ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τον με ΑΦΜ, και αντικείμενο εργασιών το

“ Α) Δεν έχει καθόλου αγορές εμπορευμάτων (από ημεδαπούς προμηθευτές, από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αλλά ούτε και εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες), για να μπορεί να πωλεί.

Β) Βάσει απαντητικού εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

Γ) Δεν ανταποκρίθηκε στην αριθ./2022 πρόσκληση και στα ζητηθέντα με αυτή φορολογικά αρχεία για το χρονικό διάστημα: 2014-2020.

Δ) Δεν έχει υποβάλλει από τη χρήση 2007 έως και το φορολογικό έτος 2020, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και έχει υποβάλλει μηδενική για το φορολογικό έτος 2021.

Ε) Δεν έχει υποβάλλει από τη χρήση 2008, μέχρι σήμερα, περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

ΣΤ) Το αριθ. ΥΙΚΕ.Ι.Χ. αυτοκίνητο, μάρκας που αναφέρεται στο αριθ. πρωτοκ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚ./22-09- ΕΜΠ. Πληροφοριακό Δελτίο που εστάλη από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και συγκεκριμένα στα τιμολόγια πώλησης ως μεταφορικό μέσο για τη διακίνηση των εμπορευμάτων ΔΕΝ ανήκει στην ελεγχόμενη οντότητα, ούτε στους λήπτες των φορολογικών παραστατικών, αλλά σε φυσικό πρόσωπο με επωνυμία: - Α.Φ.Μ., άσχετο με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς επίσης το ανωτέρω όχημα, έχει διαγραφεί, λόγω απόσυρσης στις 21/12/2012, κρίνει, ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότητα, κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2020, προς διάφορους λήπτες, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους δηλ. εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μέρος μιας αλυσίδας ανύπαρκτων συναλλαγών που έχουν ως αποτέλεσμα το Δημόσιο να ζημιωθεί με την μη καταβολή Φ.Π.Α. και πληρωμής φόρου εισοδήματος. [...]

Η ελεγχόμενη οντότητα τα έτη: 2014 έως και 2020 εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων προς διάφορους λήπτες. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων που υπέβαλλε και εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της, μέσω του συστήματος του TAXIS, εξέδωσε:

στη χρήση 2014 : διακόσια δέκα επτά (217) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 632.078,07€ πλέον Φ.Π.Α. 145.379,96€,

στη χρήση 2015: τετρακόσια πενήντα εννέα (459) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 342.912,51€ πλέον Φ.Π.Α. 78.832,08€,

στη χρήση 2016: χίλια εκατόν εξήντα ένα (1161) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 710.280,64€ πλέον Φ.Π.Α. 168.224,97€,

στη χρήση 2017: χίλια οκτακόσια είκοσι έξη (1826) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 825.195,17€ πλέον Φ.Π.Α. 198.044,71€.

στη χρήση 2018: δύο χιλιάδες τριακόσια σαράντα εννέα (2349) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.084.238,23€ πλέον Φ.Π.Α. 260.222,85€.

στη χρήση 2019: δύο χιλιάδες οκτακόσια πενήντα έξη (2856) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.313.481,29€ πλέον Φ.Π.Α. 315.064,38€.

στη χρήση 2020: τρεις χιλιάδες πεντακόσια τέσσερα (3504) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.659.271,49€ πλέον Φ.Π.Α. 398.131,34€.”

Επειδή επιπλέον, με την με αριθμό/2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότητα με Α.Φ.Μ., κατά τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2020 προς διάφορους λήπτες, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους δηλαδή εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με την με ID έκθεση ελέγχου των ν. 4987/2022 και ν.4308/2014 του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία βασίζεται στην από 29/09/2023 έκθεση ελέγχου του ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τον με ΑΦΜ, και αντικείμενο εργασιών το

“ 1.Ο ελεγχόμενος δεν διέθετε εμπορεύματα προς πώληση αφού το σύνολο των αγορών του από τους προμηθευτές του και συγκεκριμένα από τις επιχειρήσεις:

- ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.
- ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.
- ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.

κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους. Επίσης, δεν διέθετε αποθέματα εξ απογραφής, αφού από προγενέστερο έλεγχο της Υπηρεσίας μας για τα έτη 2014 έως 2016 διαπιστώθηκε ότι δεν είχε αγορές αντίστοιχες των πωλήσεών του.

2. Από τους διασταυρωτικούς ελέγχους προέκυψε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για την οντότητα με Α.Φ.Μ. για συναλλαγές εικονικές στο σύνολό τους, για το φορολογικό έτος 2017, ως εξής:

- εκατόν εβδομήντα εννέα (179) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 844.306,40€ πλέον Φ.Π.Α 202.633,50€, από την οντότητα ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.

- τετρακοσίων είκοσι έξι (426) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.877.132,30€ πλέον Φ.Π.Α 445.827,95€, από την οντότητα με Α.Φ.Μ.

Από αυτά εκατόν σαράντα (140) τιμολόγια, καθ. αξίας 543.739,20€ πλέον ΦΠΑ 126.057,90€, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ και στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α, ενώ διακόσια ογδόντα έξι (286) Τ.-Δ.Α., καθ. αξίας 1.333.393,10€ πλέον ΦΠΑ 319.770,05€, δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων της επιχείρησης και δεν έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ των δύο επιχειρήσεων.

- οκτακοσίων τριάντα επτά (837) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 2.379.495,55€ πλέον Φ.Π.Α 559.855,73€, από την οντότητα ΙΚΕ με Α.Φ.Μ., οι οποίοι είναι κύριοι προμηθευτές του.

3. Η ελεγχόμενη οντότητα μίσθωσε το ακίνητο επί της οδού, στην Τ.Κ. από 01-01-2017 έως 31-12-2018 επιφάνειας των κύριων και βοηθητικών χώρων της δηλωμένης έδρας 25,00 τ.μ., που σύμφωνα με την κοινή πείρα δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών. Δεν έχει δηλώσει άλλες εγκαταστάσεις εσωτερικού και ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταφοράς έδρας.

4. Η οντότητα δεν ασκεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

5. Η ελεγχόμενη οντότητα το 2021 και συγκεκριμένα στις 03/06/2021 έχει υποβάλει μετά τη γνωστοποίηση του ελέγχου της Υπηρεσίας και την Πρόσκληση τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο από 19/01/2017 έως 31/12/2017, με σύνολο φορολογητέων εκροών 3.873.707,56€ και σύνολο φορολογητέων εισροών 3.767.541,15€. Αντίστοιχα ποσά με μικρές αποκλίσεις έχουν δηλωθεί εκατέρωθεν από τους αντισυμβαλλόμενους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων-εξόδων.

6. Η ελεγχόμενη οντότητα έχει υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με ακαθάριστα έσοδα 1.499.512,12€ και κέρδη 3.079,11€. Να σημειώσουμε ότι τα ποσά των ανωτέρω δηλώσεων συμφωνούν με τις αρχικά υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Η ελεγχόμενη ενώ το 2021 υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α, δεν ενήργησε αναλόγως σε σχέση με τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

7. Σύμφωνα με το ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΟΧΗΜΑΤΑ), η ελεγχόμενη οντότητα δε διέθετε Επιβατικά Ι.Χ. Αυτοκίνητα και Φορτηγά Ι.Χ. για το φορολογικό έτος 2017 ώστε να εξυπηρετήσει την διακίνηση των εμπορευμάτων που διέθετε.

8. Η οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό για το φορολογικό έτος 2017.

9. Δεν έχουν κατατεθεί συμφωνητικά συνεργασίας της ελεγχόμενης επιχείρησης με τρίτους βάσει της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/90.

10. Η οντότητα δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές, εξαγωγές και διαμετακόμιση για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως και 01/01/2023.

11. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του ελεγχόμενου προέκυψε μεθόδευση από τον ίδιο προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις εξοφλήσεις των απαιτήσεων από τους πελάτες του. Σε τραπεζικά καταστήματα τα οποία γεωγραφικά δεν έχουν καμία σχέση με την περιοχή/νομό έδρας των πελατών του, εμφανίζονται στην αιτιολογία συναλλαγής ως καταθέτες οι πελάτες του στον ίδιο ακριβώς χρόνο με ελάχιστα λεπτά διαφορά. Τις καταθέσεις ακολουθούν ως επί το πλείστον άμεσα αναλήψεις αντίστοιχων ποσών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Παρόλο που φαινομενικά μέσω των λογαριασμών διήλθαν καταθέσεις για τη χρήση 2017 ύψους 1.338.812,23 ευρώ, σπανίως το προοδευτικό υπόλοιπο του λογαριασμού ξεπερνά τις 10.000,00 ευρώ. Ακολουθείται ένα μοτίβο αναλήψεων και καταθέσεων το οποίο δε συνάδει με καμία συναλλακτική πρακτική και την κοινή λογική. Αυτό δημιουργεί την εντύπωση ότι διακινήθηκε ένα πολύ μεγάλο ποσό μέσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για αναλήψεις οι οποίες επανακατατίθενται και επαναλαμβάνεται αυτό το μοτίβο πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα. Συνεπώς, τα τιμολόγια των πελατών του θεωρούνται ανεξόφλητα.

12. Δε βρέθηκαν αναλήψεις, που να προκύπτει από την αιτιολογία των συναλλαγών ή το ύψος των ποσών, που να αφορούν σε εξόφληση των υποχρεώσεων του ελεγχόμενου προς τους προμηθευτές του. Συγκεκριμένα το σύνολο των αναλήψεων ανέρχεται σε 1.306.594,34 ευρώ, εκ των οποίων το μεγαλύτερο μέρος αφορά σε αναλήψεις μετρητών ποσού 1.211.082,32 ευρώ, που όπως αναφέρθηκε ανωτέρω αυτό που συνέβαινε ήταν η ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Ο έλεγχος θεωρεί ότι τα τιμολόγια των προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι ανεξόφλητα.

13. Σε προγενέστερο έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας και διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά τιμολόγια στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, διαπιστώθηκε η ίδια μεθόδευση για την φερόμενη εξόφληση των απαιτήσεων από τους πελάτες του.

14. Η οντότητα διαπιστώθηκε ότι έχει εκδώσει τιμολόγια προς λήπτες που αφορούν κατασκευαστικές εργασίες, όπως για παράδειγμα «.....», «.....», χωρίς να έχει δηλώσει αντίστοιχη δραστηριότητα και χωρίς να διαθέτει καθόλου προσωπικό. Από τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία δεν προκύπτει κάποια δαπάνη μίσθωσης κατάλληλου προσωπικού από άλλη οντότητα ή παροχή εργασίας από τρίτους.

15. Η οντότητα δε διαθέτετε πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών, όπως οι κατασκευαστικές εργασίες, αλλά ούτε προέκυψε από τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία η εκμίσθωση μηχανημάτων από άλλη οντότητα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ελεγχόμενος από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και κυρίως από την ανυπαρξία των φερόμενων αγορών του, καθώς αυτές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις φερόμενες πωλήσεις σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. [...]

12. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών (Κύρια Δραστηριότητα), με έδρα στην οδό Τ.Κ. με Α.Φ.Μ.

..... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Α Α-ΘΗΝΩΝ καταλογίζουμε τις παρακάτω παραβάσεις για το φορολογικό έτος 2017:

1. Εκατόν εβδομήντα εννέα (179) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών, από την ανύπαρκτη συναλλακτικά οντότητα Τ Κ με Α.Φ.Μ....., συνολικής καθαρής αξίας 844.306,40€ πλέον Φ.Π.Α 202.633,50€, τα οποία καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία και υπέβαλε στις δηλώσεις Φ.Π.Α, η οντότητα με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν.

2. Τετρακόσιες είκοσι έξι (426) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών, από την ανύπαρκτη συναλλακτικά οντότητα με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 1.877.132,30€ πλέον Φ.Π.Α 445.827,95€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν. Από αυτά εκατόν σαράντα (140) τιμολόγια, καθ. αξίας 543.739,20€ πλέον ΦΠΑ 126.057,90€, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ και στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α, ενώ διακόσια ογδόντα έξι (286) Τ.-Δ.Α., καθ. αξίας 1.333.393,10€ πλέον ΦΠΑ 319.770,05€, δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων της επιχείρησης και δεν έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ των δύο επιχειρήσεων.

3. Οκτακόσιες τριάντα επτά (837) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών, από την ανύπαρκτη συναλλακτικά οντότητα με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 2.379.495,55€ πλέον Φ.Π.Α 559.855,73€, τα οποία καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία και υπέβαλε στις δηλώσεις Φ.Π.Α, η οντότητα με Α.Φ.Μ. κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν.

4. Δυο χιλιάδες εκατόν μία (2.101) παραβάσεις, διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών, προς εξήντα μία (61) οντότητες, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στον Πίνακα 15 της παρούσας, συνολικής καθαρής αξίας 3.899.808,63€ πλέον Φ.Π.Α 923.891,55€, όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης (βιβλία) και τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, κα-τά παράβαση των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν.”

Επειδή, οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜκαι με ΑΦΜ, δεν είχαν τη δυνατότητα να πουλήσουν στην προσφεύγουσα τα είδη που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια καθώς δεν διέθεταν εμπορεύματα, δεν απασχόλησαν ποτέ προσωπικό, δεν προκύπτει η κατοχή εξοπλισμού και ο τρόπος μεταφοράς. Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς απόδειξη του ισχυρισμού της περί πραγματοποίησης των συναλλαγών, ήτοι δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για τις συναλλαγές με τους εν λόγω εκδότες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014, ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παρ. του άρθρου 32 του ν.2859/2000:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να παρακάμψει την αδυναμία προσκόμισης των πρωτότυπων τιμολογίων λόγω ανωτέρας βίας, να συνεκτιμήσει το σύνολο των στοιχείων που προσκόμισε και να αναγνωρίσει τη δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ επικαλούμενη και το με αριθμό πρωτ./11-11-2003 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας, Δ/σης 14^{ης} ΦΠΑ – Τμήμα Α' του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών.

Επειδή, με το εν λόγω έγγραφο συστήνεται η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων συσχετισμού εισροών – εκροών και η διαμόρφωση κρίσης για την ύπαρξη ή όχι των επίμαχων δικαιολογητικών από υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις και φωτοαντίγραφα των τιμολογίων αγοράς από τους προμηθευτές. Επειδή, η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις αγορές / δαπάνες που η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα των τιμολογίων και αυτές είχαν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει δεκτός βάσει των διατάξεων της πρώτης παρ. του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Ως προς τον 4^ο και 5^ο προβαλλόμενο λόγο:

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

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

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

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

[....] δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, [....].»

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται παραβίαση της πρώτης παρ. του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, περί προστασίας της ιδιοκτησίας.

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 παρ.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.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις, οι οποίες περιλαμβάνονται στις από 27/12/2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων και όσων καταγράφονται στο από 27/05/2024 Συμπληρωματικό του Πόρισμα, είναι πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 25/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** και συγκεκριμένα:

Την τροποποίηση των:

1. Με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
2. Με αριθμό/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολ. περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Την επικύρωση της:

1. Με αριθμό/27-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2017

1. Η με αρ. /27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη	77.639,24	864.189,33	700.451,20	622.811,96
ή ζημιά				
Φόρος – Πιστωτικό ποσό	1.723,14			180.615,47
Φόρος – Χρεωστικό ποσό		226.376,39	178.892,33	
Προκαταβολή φόρου	22.515,38	22.515,38	22.515,38	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022		114.049,77	90.307,74	90.307,74

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	21.792,24	363.941,54	292.715,45	270.923,21
---	-----------	------------	------------	-------------------

2. Η με αρ./27-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.518.534,97	2.518.939,22	2.518.939,22	404,25
Αξία φορολογητέων εισροών	2.079.912,95	1.585.960,56	1.726.604,87	353.308,08
Φόρος εκροών	604.412,59	604.509,61	604.509,61	97,02
Υπόλοιπο φόρου εισροών	605.679,12	487.648,08	521.402,59	84.276,53
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.266,53	1.266,53	1.266,53	-
Χρεωστικό υπόλοιπο		118.128,06	84.373,55	84.373,55
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58Α ν.4987/22		58.430,76	41.553,51	41.553,51
Σύνολο φόρου για καταβολή		176.558,82	125.927,06	125.927,06
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.266,53	1.266,53	1.266,53	

Φορολογικό έτος 2023

Η με αριθμό/27-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου, αρ. 54 ν.4987/2022 **500,00 €**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.