



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 781

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 κατάθεσης **05/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/05.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./05.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.128,40 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 4.064,20 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.928,02 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **14.120,62 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 05/11/2024 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2024 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, αιτία για την έκδοση της εντολής ελέγχου, ήταν η λήψη των υπ' αριθμ./28-06-2024 και/05-09-2024 εγγράφων της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, με συνημμένες Πληροφοριακές Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων, κατά το Δ' τρίμηνο του έτους 2018, έλαβε περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο προμηθευτή (....., με Α.Φ.Μ.) σε σύντομο χρονικό διάστημα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500 €. Παρατηρήθηκε δε από τον έλεγχο ότι τα περισσότερα φορολογικά στοιχεία έφεραν συνεχόμενη αρίθμηση με συνολικό ποσό 497,20 € και είχαν εκδοθεί σε συνεχιζόμενες ημερομηνίες. Προέκυπτε δηλαδή σαφώς ότι επρόκειτο για ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500 € έκαστη, οι οποίες είχαν κατατμηθεί σε μικρότερες, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500 €, προϋπόθεση για την εξόφλησή τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Αυτό, κατά την κρίση της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, συνιστούσε τεχνητό κατακερματισμό των συναλλαγών και διάσπαση του συνολικού τιμήματος σε ποσά μικρότερα των 500 €, ήτοι τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 39 του ν.5104/2024), προκειμένου να υπάρξει νομιμοφανής εξόφληση των ως άνω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με μετρητά, καταστρατηγώντας με αυτόν τον τρόπο τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1216/2014.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω πόρισμα της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καθώς και το γεγονός ότι, όπως διαπίστωσε από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είχαν καταχωρηθεί φορολογικά παραστατικά αγορών-δαπανών συνολικής καθαρής αξίας **30.343,60 €** εκδόσεως του προμηθευτή, με Α.Φ.Μ. σε σύντομα χρονικά διαστήματα και ως επί το πλείστον με συνεχιζόμενη αρίθμηση και επιμέρους καθαρή αξία μικρότερη των 500 €, καταλόγισε το ποσό αυτό ως λογιστική διαφορά στη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018. Ήτοι, έκρινε ότι επρόκειτο για συναλλαγές λιγότερες σε πλήθος και με καθαρή αξία εκάστης μεγαλύτερη των 500,00 €, οι οποίες δεν είχαν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 38 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 39 του ν.5104/2024).

Ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και καταστρατήγηση του άρθρου 39 του ν.5104/2024. Η κρίση του ελέγχου περί λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 30.343,60 € τυγχάνει παντελώς αδικαιολόγητη, αβάσιμη, αναπόδεικτη και τελεί σε παραβίαση των αρχών του Κράτους Δικαίου.

Επειδή με το άρθρο 23, περ. (β') του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων είναι και κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκε ότι:

«[...]

2. [...] 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.

[...]

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 τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 4987/2022, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η **Φορολογική Διοίκηση** δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή **εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας**. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της

β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 4-7), ο προσφεύγων κατά το Δ' τρίμηνο του έτους 2018, έλαβε συνολικά εβδομήνα (70) φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο προμηθευτή (....., με Α.Φ.Μ.) σε σύντομο χρονικό διάστημα, με καθαρή αξία μικρότερη των 500 €, εκ των οποίων μάλιστα τα περισσότερα έφεραν και συνεχόμενη αρίθμηση και συνολική αξία (με Φ.Π.Α.) 497,20 €.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων έδρασε επί σκοπόν, κατατέμνοντας τεχνητά ενιαίες συναλλαγές αξίας άνω των 500 € έκαστη σε μικρότερες, έτσι ώστε καμία από αυτές να μην υπερβαίνει το όριο των 500 € και να δύναται να παρακάμψει τη διάταξη του άρθ. 23, περ. (β') του ν.4172/2013, εξοφλώντας τον προμηθευτή του με μετρητά.

Επειδή ο προσφεύγων, επιδιώκοντας να αιτιολογήσει την αγορά μικρών ποσοτήτων γάλακτος και ζωοτροφών σε καθημερινή βάση, επικαλείται την πεπερασμένη χωρητικότητα του φορτηγού αυτοκινήτου ιδιοκτησίας του με αριθμό κυκλοφορίας, με το οποίο γίνονταν οι μεταφορές.

Επειδή ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αναληθής, δεδομένου ότι στα επίμαχα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής αναφέρονται ως μέσα μεταφοράς τα οχήματα με αριθμούς κυκλοφορίας, τα οποία ανήκουν στον προμηθευτή

Επειδή παράλληλα, ο προσφεύγων, στην ενδικοφανή προσφυγή του, ομολογεί ουσιαστικά την ανωτέρω τεχνητή κατάτμηση, αναφέροντας «[...] Επιπλέον, πέραν αυτών, ο προμηθευτής μου,, με παρακάλεσε οι πληρωμές των εν λόγω τιμολογίων να γίνονται με μετρητά, διότι λόγω οφειλών του προς το Δημόσιο, είχαν δεσμευτεί οι τραπεζικοί του λογαριασμοί. Εγώ, επειδή

εκ των πραγμάτων, τα τιμολόγια ήταν κάτω των 500,00 Ευρώ και επειδή όπως με ενημέρωσε ο λογιστής μου δεν είχα υποχρέωση να καταβάλω αυτά μέσω τραπεζής, δέχτηκα να τον εξυπηρετήσω και να κάνω τις πληρωμές με μετρητά [...]».

Επειδή η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει-κατ'αρχήν-δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **05/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/05.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	8.128,40
Προσαύξηση άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	4.064,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.928,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.120,62

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.