



Αθήνα, 16/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1587

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από 18/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά της με αριθμ./20-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 20/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει των διαλαμβανόμενων δελτίων πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /20-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 374.520,21 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 187.260,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **561.780,32 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 20/12/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει των διαλαμβανόμενων δελτίων πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /06-11-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ. πρωτ. /2023, /2023, /2023, /2024, /2024, /2024, /2024, /2024, /2024, /2024, /2024 δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής που αφορούν τις εταιρείες «.....» - ΑΦΜ, «.....» - ΑΦΜ, «.....» - ΑΦΜ και «.....» - ΑΦΜ Συνεπεία των ανωτέρω δελτίων πληροφοριών εκδόθηκε η με αριθμ. /06-11-2024 εντολή ελέγχου για την διαπίστωση ή μη της εικονικότητας των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και των ως άνω εταιρειών, σύμφωνα με τα Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όπως διαβιβάστηκαν στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Ο έλεγχος, προκειμένου να καταλήξει σε συμπεράσματα επαρκώς αιτιολογημένα, εισήλθε στην ουσία της κρινόμενης υπόθεσης και δεν έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές με τις εκδότριες οντότητες «.....», «.....», «.....» ως εικονικές στο σύνολό τους με μοναδικό τεκμήριο τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής επί της συναλλακτικής ανυπαρξίας των ανωτέρω εκδοτριών οντοτήτων, αλλά έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που έθεσε στη διάθεσή του η προσφεύγουσα λήπτρια εταιρεία.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) στις σχετικές εκθέσεις ΕΛΠ-ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι οι εκδότριες εταιρείες, «.....», «.....», «.....» και «.....» κατά τα υπό κρίση έτη 2018-2019, πέραν από φορολογικώς ήταν και συναλλακτικώς υπαρκτές (έστω και μερικώς), και συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών για τον λήπτη (..... Ι.Κ.Ε.) φέρει η φορολογική αρχή, και

β) από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, όπως π.χ. καταστάσεις, ΜΥΦ εσόδων, παραστατικά διακίνησης, καρτέλες ειδών από το αρχείο διακίνησης αποθεμάτων κλπ. θα ήταν αδύνατον η προσφεύγουσα να προβεί σε πωλήσεις των επίμαχων ειδών εάν δεν είχε προηγηθεί η αγορά αυτών,

έκρινε ότι δεν είναι δυνατόν να τεκμηριωθεί η εικονικότητα των συναλλαγών για τον λήπτη (προσφεύγουσα) των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, αναγνώρισε ότι οι επίμαχες αγορές αγαθών πραγματοποιήθηκαν και η προσφεύγουσα καλόπιστα καταχώρησε τις συναλλαγές αυτές στα λογιστικά της αρχεία, ασχέτως του προσώπου του εκδότη και δε δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης των αγορών αγαθών από τα ακαθάριστα έσοδα ως λήπτης.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών και συγκεκριμένα ως προς τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων των ανωτέρω εκδοτριών εταιρειών για το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α. Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **13.700,00 ευρώ** που αφορούν τιμολόγια της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ή με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις πληρωμής επιταγών, τα στελέχη των επιταγών, καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών στα φορολογικά βιβλία (ήτοι τα αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών).

β. Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **13.700,00 ευρώ** που αφορούν τιμολόγια της εταιρείας «..... με ΑΦΜ, δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς, όπως αναφέρεται και στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρατηρήθηκε ότι στις τραπεζικές κινήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας δυο εκ των αρχικών εμβασμάτων συνολικού ποσού **17.890,00 ευρώ**, τα οποία μεταφέρθηκαν στις 20-03-2018 στο λογαριασμό της «..... Ι.Κ.Ε.» επεστράφησαν αυθημερόν στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας, και κρίθηκε ότι η επιστροφή των χρημάτων έγινε με τρόπο καταχρηστικό ως προς την συνήθη συναλλακτική διαδικασία.

γ. Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **1.259.859,00 ευρώ** που αφορούν δέκα τέσσερα (14) τιμολόγια αγορών εμπορευμάτων από την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, πραγματοποιήθηκαν χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ή με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, καθώς φαίνεται να εξοφλήθηκαν τμηματικά με είκοσι δυο (22) συναλλαγματικές στο σύνολό τους που εκδόθηκαν σε διαταγή «.....» (δανειστής απαίτησης), για πληρωμή αυτών στο Κατάστημα με αποδέκτη την προσφεύγουσα συνολικής αξίας (μεικτή) **1.390.000,00 ευρώ**, ωστόσο οι συναλλαγματικές αυτές δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής, καθώς ούτε ο εκδότης των συναλλαγματικών ούτε ο λήπτης διέθεταν τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα και η εξόφληση τους με μεταφορά της απαίτησης προς την υποχρέωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2018 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας **1.291.449,00 ευρώ** για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η με αριθμ./20-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως, με επιτόκιο το μεγαλύτερο ανάμεσα στο προβλεπόμενο από το άρθρο 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, το άρθρο 21 του Κώδικα Νόμων Δικών του Δημοσίου, το άρθρο 52 του ν. 5104/2024 και το ισχύον για τις μεταξύ ιδιωτών σχέσεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη η έκδοση των ενδίκων εντολών ελέγχου (τόσο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όσο και του ΚΕΜΕΕΠ) και, εν γένει, η ένδικη ελεγκτική διαδικασία σε βάρος ήδη εκκαθαρισθέντος και διαγραφέντος νομικού προσώπου, δίχως να χωρήσει προ πάσης ενάρξεως οιαδήποτε ελεγκτικής ενέργειας η ανάκληση της διαγραφής του και η αναβίωση της εκκαθάρισης του ως άνω νομικού προσώπου. Μη νόμιμη η έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης.
- Μη νόμιμος ο ένδικος καταλογισμός λόγω παντελούς ελλείψεως αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της οριστικής πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, καθώς ο έλεγχος δεν απάντησε στις νομίμως και εμπροθέσμως προβληθείσες και υποβληθείσες με το υπ' αριθμ. πρωτ./10-12-2024 Υπόμνημά απόψεις της, παραβιάζοντας τοιουτοτρόπως την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος ακρόασης.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή εκ μέρους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. των διατάξεων των άρθρων 23 του ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ως προς την προσθήκη λογιστικών διαφορών δαπανών στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018, που κατά την εκτίμηση του ελέγχου, δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής και δεν θεωρήθηκαν εκπεστές.
- Έλλειψη αιτιολογίας των ένδικων εκθέσεων ελέγχου.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
στ) τη μορφή του ελέγχου.
.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 5104/2024:

«Άρθρο 13 Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά του.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή

β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ανοιγείσα ελεγκτική διαδικασία, η έκθεση ελέγχου, καθώς και η υπ' αριθμ...../2024 προσβαλλόμενη πράξη πάσχουν πρόδηλα και τυγχάνουν μη νόμιμες, ανυπόστατες και ακυρωτέες ελεγκτικές ενέργειες, πράξεις και καταλογισμοί, καθόσον, αναφέρονται σε μη υφιστάμενο (λυθέν, εκκαθαρισθέν και διαγραφέν από το ΓΕΜΗ) νομικό πρόσωπο και, συνακόλουθα, όλες οι ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος μη υφισταμένου ελεγχόμενου νομικού προσώπου, χωρίς την τήρηση των διαδικασιών νόμιμης αναβιώσεώς του, τυγχάνουν μη νόμιμες και ανυπόστατες, μη δυνάμενες να παραγάγουν οιοδήποτε έννομο αποτέλεσμα. Εν προκειμένω η εταιρεία με την επωνυμία «.....» ελύθη, εκκαθαρίστηκε και διεγράφη οριστικώς από το ΓΕΜΗ το έτος 2020 και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε χρόνο, που η εταιρεία είχε ήδη διαγραφεί, με αποτέλεσμα να μην έχει εκδοθεί νόμιμα, καθόσον αφορά πρόσωπο το οποίο, κατά τον κρίσιμο χρόνο της έκδοσής του, δεν υφίστατο, ήταν ουσιαστικώς ανύπαρκτο.

Επειδή κατά πάγια νομολογία νομίμως εκδίδεται πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου στο όνομα λυθείσας εταιρείας, εφόσον ανάγεται σε διαχειριστική περίοδο κατά την οποία υφίστατο το νομικό πρόσωπο της, και ειδικότερα στο σκεπτικό 3 της με αριθμ. 2579/1998 απόφασης του ΣτΕ αναφέρεται ότι:

«3. Αν λυθεί ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και περατωθεί η εκκαθάριση ή δεν υπάρξει στάδιο εκκαθάρισης αυτής, νομίμως εκδίδεται πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου επί ονόματι της λυθείσης εταιρείας, εφ' όσον αυτή ανάγεται σε διαχειριστική περίοδο κατά την οποία υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, είτε γιατί η εταιρεία εξακολουθούσε να λειτουργεί είτε γιατί δεν είχε περατωθεί το στάδιο της εκκαθάρισεως. Η δε επί ονόματι της εταιρείας εκδοθείσα πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου κοινοποιείται προς όλους τους εταίρους, οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, είτε όλοι μαζί, είτε ο καθένας χωριστά, είτε μερικοί από αυτούς (ΣΕ 1887/1990 7μελούς συνθ.). Εν όψει της έννοιας αυτής του νόμου, την οποία και δέχθηκε, το δικάσαν διοικητικό πρωτοδικείο, έκρινε περαιτέρω ότι, εν προκειμένω, η ένδικη πράξη δεν είναι νομικώς πλημμελής εκ του λόγου ότι κατά τον χρόνο εκδόσεώς της δεν υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας επ' ονόματι της οποίας εκδόθηκε, διότι η πράξη αυτή ανάγεται σε περίοδο κατά την οποία η εταιρεία λειτουργούσε και κατά την οποία ανέτρεξαν τα θεμελιούντα την σχετική υποχρέωσή της πραγματικά περιστατικά. Η κρίση αυτή του δικάσαντος δικαστηρίου είναι νομίμως αιτιολογημένη, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα και ο περί του αντιθέτου λόγος αναίρεσεως, κατά τον οποίο η ένδικη πράξη είναι νομικώς πλημμελής διότι εκδόθηκε επί ονόματι μη υφισταμένου, κατά τον χρόνο εκδόσεώς της, νομικού προσώπου, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος (ΣΤΕ Β Τμ. 7/μελούς 426/1982).»

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 116 παρ. 11 του ν. 4072/2012** οι εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) εφαρμόζονται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες (Ι.Κ.Ε.).

Επειδή, εν προκειμένω η με αριθμ./06-11-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αφορά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ήτοι έτη κατά τα οποία η εταιρεία «.....» ήταν ενεργή και διενεργούσε φορολογητέες πράξεις, όπως προκύπτει από την από 20/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και από τα διαλαμβανόμενα δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη καθώς εκδόθηκε σε χρόνο κατά τον οποίο η εταιρεία είχε ήδη διαγραφεί και ήταν ουσιαστικώς ανύπαρκτο αβασίμως προβάλλεται, καθώς η εν λόγω πράξη ανάγεται σε περίοδο κατά την οποία η εταιρεία λειτουργούσε και κατά την οποία όφειλε να εφαρμόζει τις ισχύουσες διατάξεις του ν.4172/2013.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους

συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης

.....

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ με θέμα "Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013" διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γενικά

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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

.....
γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες 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.

.....
3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

.....
Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....
β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίους μας.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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

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

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

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 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 τραπεζής,
- 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 προκαταβολή.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με

τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών και συγκεκριμένα ως προς τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων των ανωτέρω εκδοτριών εταιρειών για το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α. Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 13.700,00 ευρώ που αφορούν τιμολόγια της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ή με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις πληρωμής επιταγών, τα στελέχη των επιταγών, καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών στα φορολογικά βιβλία (ήτοι τα αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών).

β. Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 13.700,00 ευρώ που αφορούν τιμολόγια της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς, όπως αναφέρεται και στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρατηρήθηκε ότι στις τραπεζικές κινήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας δυο εκ των αρχικών εμβασμάτων συνολικού ποσού 17.890,00 ευρώ, τα οποία μεταφέρθηκαν στις 20-03-2018 στο λογαριασμό της «.....» επεστράφησαν αυθημερόν στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας, και κρίθηκε ότι η επιστροφή των χρημάτων έγινε με τρόπο καταχρηστικό ως προς την συνήθη συναλλακτική διαδικασία.

γ. Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.259.859,00 ευρώ που αφορούν δεκατέσσερα (14) τιμολόγια αγορών εμπορευμάτων από την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, πραγματοποιήθηκαν χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ή με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, καθώς φαίνεται να εξοφλήθηκαν τμηματικά με είκοσι δυο (22) συναλλαγματικές στο σύνολό τους που εκδόθηκαν σε διαταγή «.....» (δανειστής απαίτησης), για πληρωμή αυτών στο Κατάστημα με αποδέκτη την προσφεύγουσα συνολικής αξίας (μεικτή) 1.390.000,00 ευρώ, ωστόσο οι συναλλαγματικές αυτές δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής, καθώς ούτε ο εκδότης των συναλλαγματικών ούτε ο λήπτης διέθεταν τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα και η εξόφληση τους με μεταφορά

της απαίτησης προς την υποχρέωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2018 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.291.449,00 ευρώ για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαναλαμβάνει, όπως και με το υπ' αριθμ./15-11-2024 υπόμνημά της στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ότι οι συναλλαγές της με την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, που αφορούν τα δεκατέσσερα (14) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 1.259.859,00 ευρώ, έχουν νομίμως εξοφληθεί εκ μέρους της, καθώς εκδόθηκαν από την ίδια συναλλαγματικές σε διαταγή η οποία ήταν πελάτης της και της όφειλε τα αναφερόμενα στις συναλλαγματικές χρηματικά ποσά, τα οποία και θα πληρώνονταν με ευθύνη της αποδέκτριας στη

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ήτοι την από 20/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τη συνημμένη σε αυτή με αριθμ. πρωτ./2024 έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής, **τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, δεν εξοφλήθηκαν με τις επικαλούμενες συναλλαγματικές.** Οι συναλλαγματικές που εκδόθηκαν σε διαταγή (σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο ο εκδότης της συναλλαγματικής είναι ο δανειστής της απαίτησης), οι οποίες θα πληρώνονταν στη κατάσταση Κορίνθου, συνολικής αξίας 1.390.000,00 ευρώ, ποτέ δεν εξοφλήθηκαν, αλλά ούτε ήταν και ποτέ δυνατό να εξοφληθούν, καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η δεν ήταν πελάτης τράπεζας, πράγμα το οποίο είναι και απαραίτητη προϋπόθεση για να κομισθούν οι συναλλαγματικές προς εξόφληση, αλλά ούτε η «.....» ήταν πελάτης της με αποτέλεσμα ούτε αυτή η επιχείρηση να μπορούσε να εισπράξει τις συναλλαγματικές αυτές προς εξόφληση των φερόμενων συναλλαγών. Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ούτε από τα λογιστικά αρχεία και τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας προκύπτει να μεταφέρθηκαν χρηματικά ποσά με οποιονδήποτε τρόπο στην «.....» προς εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών. Με βάση τα παραπάνω, για τις επίμαχες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.291.449,00 ευρώ δεν αποδείχθηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013, και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη. Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αν πράγματι οι ως άνω συναλλαγματικές δεν εξοφλήθηκαν, το γεγονός αυτό είναι εκτός της ευθύνης και της σφαίρας επιρροής της αβασίμως προβάλλεται, **καθώς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις απαραίτητη προϋπόθεση για να εκπέσει μια δαπάνη αξίας άνω των 500 ευρώ είναι η εξόφλησή με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.**

Επειδή η προσφεύγουσα ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει κάποιο νέο στοιχείο που να αποδεικνύει την τραπεζική εξόφληση των ως άνω δαπανών, όπως απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013, και να μεταβάλλει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει των διαλαμβανόμενων δελτίων πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμ. /20-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	136.604,49	1.428.053,49	1.428.053,49	1.291.449,00
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	39.615,30	414.135,51	414.135,51	374.520,21
Προκαταβολή φόρου		40.552,28	40.522,28	40.522,28	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			187.260,11	187.260,11	187.260,11
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		93,02	561.873,34	561.873,34	561.780,32
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ					

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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