



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 20-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 950



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία **20-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εδρεύουσας στα Ιωάννινα (.....) ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά : α) της με αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, β) της με αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019, γ) της με αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2018, δ) της με αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2019, ε) της με αρ./19-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **20-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, καταλογίστηκε διαφορά ζημίας ύψους 326.292,42€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, καταλογίστηκε διαφορά ζημίας ύψους 573.054,69€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο (143,14€) και καταλογίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 60.786,50€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α ν. 4987/2022 ύψους 30.393,24€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 91.179,74€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 34.425,14€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν.4987/2022 ύψους 17.212,57€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 51.637,71€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4987/2022 (ως άρθρο 85 του ν. 5104/2024) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με 2.500,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, ήτοι: Δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. ή' και §2 περ. ε' .

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....»», με ΑΦΜ έχει έδρα στα Ιωάννινα επί της οδού», έχει κάνει έναρξη εργασιών την 18-04-2001 και ως κύρια δραστηριότητα έχει το λιανικό εμπόριο τυροπιτών, σάντουιτς και παρόμοιων ειδών.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./16-04-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2019 πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της ανωτέρω επιχείρησης ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Με το υπ' αρ./17-04-2024 έγγραφο, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η ανωτέρω εντολή ελέγχου με γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την

κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Παράλληλα, κοινοποιήθηκαν τα με αρ. πρωτ./11-07-2024 και/19-09-2024 αιτήματα παροχής στοιχείων.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, τις αγορές και τις δαπάνες για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018 και 2019 ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα:

Φορολογικά έτη	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	789.185,94	797.462,21
Πλέον: Διαφορά εσόδων δήλωσης – βιβλίων	1.019,05	0,00
Επιπλέον: αποκρυβέντα έσοδα	235.455,81	169.988,63
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	1.025.660,80	967.450,84
Λοιπά έσοδα	24.115,37	45.000,00
Σύνολο εσόδων δήλωσης	1.049.776,17	1.012.450,84
Τελικά ακαθάριστα έσοδα έτους	1.049.776,17	1.012.450,84

Αγορές:

Φορολογικά έτη	2018	2019
Αγορές χρήσης βάσει δήλωσης	780.661,32	820.124,43
Αγορές χρήσης βάσει ελέγχου	774.764,77	818.958,61

Λογιστικές διαφορές:

Φορολογικά έτη	2018	2019
Δαπάνες φορολογικής αναμόρφωσης βάσει δήλωσης	2.980,67	1.417,07
Δαπάνες φορολογικής αναμόρφωσης βάσει ελέγχου	62.453,37	75.603,12
Σύνολο λογιστικών διαφορών	65.434,04	77.020,19

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	Φορολογικό έτος 2018		Φορολογικό έτος 2019	
	Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ				
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ				
Α. Εμπορική δραστηριότητα	789.185,94	789.185,94	797.462,21	797.462,21
Β. Αποκρυβέντα έσοδα ελέγχου	0,00	235.455,81	0,00	169.988,63

Γ. Διαφορά εσόδων δήλωσης βιβλίων		1.019,05		
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	789.185,94	1.025.660,80	797.462,21	967.450,84
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ				
2.ΠΛΕΟΝ ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ				
Α. Εμπορεύματα έναρξης	55.957,57	55.957,57	69.587,40	69.587,40
Β. Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	780.661,32	774.764,77	820.124,43	818.958,61
Γ. Εμπορεύματα λήξης	69.587,40	69.587,40	74.555,85	74.555,85
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	767.031,49	761.134,94	815.155,98	813.990,16
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	22.154,45	264.525,86	-17.693,77	153.460,68
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	-45,10%	50,66%	12,45%	56,61%
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΟΚΩΝ	24.110,37	24.110,37	45.000,00	45.000,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΣΟΔΑ	5,37	5,37	0,00	4,72
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	46.270,24	288.641,60	27.306,23	198.465,40
ΔΑΠΑΝΕΣ				
Παροχές σε εργαζόμενους	117.230,36	117.230,36	136.687,14	136.687,14
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	129.877,83	129.877,83	85.717,43	85.717,43
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	1.461,25	1461,25	1.372,96	1.372,96
Αποσβέσεις παγίων	4.841,65	4.841,65	5.266,97	5.266,97
Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	1.580,67	1.580,67	4.532,23	4.532,23
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	254.991,76	254.991,76	233.576,73	233.576,73
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	-208.721,57	33.649,84	-206.270,50	-35.111,33
ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	2.980,67	2.980,67	1.417,07	1.417,07
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	0,00	62.453,37	0,00	75.603,12
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ Η΄ ΖΗΜΙΕΣ	-205.740,90	99.083,88	204.853,43	41.908,86
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	-162,33%	11,91%	-36,30	22,39%
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	-265.908,93	-244.441,29	-471.649,83	-145.357,41
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	-471.649,83	-145.357,41	-676.503,26	-103.448,55

ΦΠΑ:

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	504.629,57	944.779,96	440.150,39
Αξία φορολογητέων εισροών	500.188,24	658.830,17	-158.641,93
Φόρος εκροών	104.979,21	195.590,19	90.610,98
Υπόλοιπο φόρου εισροών	105.122,35	134.803,69	-29.681,34
Πιστωτικό υπόλοιπο	143,14		143,14
Χρεωστικό υπόλοιπο		60.786,50	60.786,50
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^A ν. 4987/2022		30.393,24	30.393,24
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		91.179,74	91.179,74
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	143,14		143,14
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

Φορολογική περίοδος 01/01/-31/12/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	715.719,99	944.779,96	440.150,39
Αξία φορολογητέων εισροών	653.284,35	658.830,17	-158.641,93
Φόρος εκροών	135.916,16	195.590,19	90.610,98
Υπόλοιπο φόρου εισροών	135.916,16	134.803,69	-29.681,34
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		34.425,14	34.425,14
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^A ν. 4987/2022		17.212,57	17.212,57
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		51.637,71	51.637,71
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

Εν συνεχεία εκδόθηκε το υπ' αρ.-/19-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων.

Επ' αυτών η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εντός της νόμιμης προθεσμίας έγγραφο υπόμνημα. Τέλος, εκδόθηκαν και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα οι με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ & ΚΦΔ, καθώς και οι αντίστοιχες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-01-2025 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η επίδικη πράξη με αριθμό/19-12-2024, το άρθρο 54 του νόμου 4987/2022 δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ, είναι αντισυνταγματική.
2. Παραγραφή της χρήσης 2018 καθώς έλαβε γνώση των πράξεων την 09-01-2025, ενώ η χρήση παραγράφηκε την 31-12-2024
3. Μη νόμιμη η εφαρμογή της Α 1008/20-01-2020 (ΦΕΚ 88/27-01-2020), καθώς δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ.
4. Μη νόμιμη και παράνομη η φορολόγηση στο ΦΠΑ με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου αντίθετα με τις κοινοτικές οδηγίες και τη νομοθεσία του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000),
5. Πλημμελής η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας στη συναλλαγή των επίδικων φορολογικών στοιχείων. Οι συναλλαγές με την επιχείρηση «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ είναι πραγματικές. Οι πράξεις που εξέδωσαν τα όργανα της φορολογικής αρχής εδράζονται αποκλειστικώς σε άλλη έκθεση ελέγχου (δελτίο πληροφοριών), χωρίς να λάβουν υπόψη τους ότι η αντισυμβαλλόμενη είναι πράγματι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, με αποτέλεσμα να αναφέρονται γενικόλογες και συμπερασματικές εκτιμήσεις που καθιστούν την τελική κρίση καταφανώς ατεκμηρίωτη. Σε κάθε περίπτωση όμως πρέπει να του αναγνωριστεί η καλή πίστη κατά τη διεξαγωγή των συναλλαγών με τον εκδότη.
6. Μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών – λογιστικές διαφορές καθώς όλες όσες απορρίφθηκαν ήταν παραγωγικές δαπάνες. Είναι δε μη νόμιμη και αντισυνταγματική η νομοθεσία για την πληρωμή των προμηθευτών άνω των 500,00€ με τραπεζικά μέσα, αφού εξυπηρετούν μόνο τις τράπεζες και όχι τους φορολογούμενους.
7. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου στη Δημόσια Διοίκηση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 13 του ΚΦΔ : 1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

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 σύμφωνα με το αρ. 54§1,2 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:

α) [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,[...]

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

α) [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,

Επειδή, από τα εκτεθέντα την 19-12-2024 έκθεση ΕΛΠ προκύπτει ότι τα λογιστικά αρχεία στο σύνολό τους δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 5 των ΕΛΠ, ως προς την πληρότητα, την ορθότητα και την αξιοπιστία διότι:

- 1) Είναι πλημμελής η καταγραφή στη λογιστική βάση δεδομένων των αρχείων όπως εκτενώς αναλύθηκε στην Ενότητα 7.1 «Έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ», των στοιχείων των εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αφού καταγράφονται λογιστικά δεδομένα τα οποία είναι αίολα και αβάσιμα, δεν συσχετίζονται με κατάλληλα παραστατικά ή άλλα τεκμήρια και δε στηρίζονται σε συναλλαγές ή γεγονότα που να αφορούν στον

παραγωγικό σκοπό της εταιρίας. Συνέπεια των λανθασμένων και ακατάλληλων λογιστικών εγγραφών είναι η εξαγωγή μη έγκυρων αποτελεσμάτων, μη ορθή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός και αποτελέσματα χρήσης) σύμφωνα με τις αρχές των ΕΛΠ (ν. 4308/2014), μη ορθή παρακολούθηση των φορολογικών υποχρεώσεων και κατά συνέπεια της μη ορθής σύνταξης των φορολογικών δηλώσεων (ν. 4172/2013).

2). Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, τα οποία σύμφωνα με τα ΕΛΠ (ν. 4308/2014) και τον ΚΦΔ ελέγχεται το σύνολό του (λογιστικά αρχεία, φορολογικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί) δεν παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων διότι:

α) Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το λογιστικό αρχείο των ιδιόκτητων αποθεμάτων με τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής και της αξίας επιμέτρησης ανά είδος, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως ορίζονται στις διατάξεις του προγράμματος ελέγχου της ΠΟΛ 1124/2015 καθώς και οι διασταυρώσεις με τα δεδομένα που έχουν καταγραφεί στις φορολογικές δηλώσεις των ετών 2018 και 2019.

Β) Όπως αναλυτικά έχει καταγραφεί στην ελεγκτική επαλήθευση 1.4 της ενότητας 5.1.2., της παρούσας η ελεγχόμενη οντότητα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της έσοδα από λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιεί από την εγκατάσταση 4, η καταχώρηση των οποίων δεν πραγματοποιήθηκε με Δελτία Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» κατά παράβαση των διατάξεων των ΠΟΛ 1234/2022, ΠΟΛ 1220/2012, αλλά με παραστατικά με τίτλο «Δελτίο ημερήσιας κίνησης», τα οποία φέρουν αύξοντα αριθμό και ημ/νία δελτίου αναγράφουν επίσης τα στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας και τα στοιχεία της εγκατάστασης 4 (διεύθυνση και τίτλο) πλην όμως δεν αναγράφουν, αριθμό συμβολοσειράς ή Δελτίο υπογραφής ημερήσιων δεδομένων και ούτε αναγράφουν τον αριθμό μητρώου του φορολογικού μηχανισμού, από τον οποίον εκδόθηκαν. Στη συνέχεια ο έλεγχος κοινοποίησε στις 19/09/2024 το υπ' αριθμ. Πρωτ./19-09-2024 αίτημα παροχής των ηλεκτρονικών αρχείων, ημερήσιων φορολογικών μηχανισμών της ελεγχόμενης που φαίνονται να ήταν σε λειτουργία τα έτη 2018 και 2019. Η ελεγχόμενη οντότητα με το υπ' αριθμ. πρωτ./22-10-2024 έγγραφο έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μη επανεγγράψιμο οπτικό δίσκο (CD) ο οποίος ήταν κενός. Στη συνέχεια τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου και δεύτερος κενός δίσκος με το υπ αριθμ. πρωτ./15-11-2024 έγγραφο. Τέλος η ελεγχόμενη οντότητα έθεσε στον έλεγχο και τρίτο οπτικό δίσκο με το υπ' αριθμ. πρωτ./15-11-2024 υπόμνημά της το οποίο περιείχε εγγραφές μόνο από τον υπ' αριθμ. μητρώου FGB φορολογικό

μηχανισμό δεδομένα, πλην όμως κατέστη αδύνατο να αναγνωστούν από το σύστημα «ΕΝ ΤΑΧΕΙ».

Επειδή κατά το χρονικό διάστημα που πραγματοποιήθηκε η παράβαση ίσχυε ο ν. 4987/2022, ορθώς καταλογίστηκε το πρόστιμο του αρ. 54§1,2 του ν. 4987/2022 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§1 του ν. 4987/2022: 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 5§1,3,4 του ΚΦΔ: 1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. [2859/2000](#), Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο

στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 3 της Α 1076/3-5-2024 : **Άρθρο 3 Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης**

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:

α[...] β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου», και αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τα ως άνω πρόσωπα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Εφόσον έχει δηλωθεί διεύθυνση email Βοηθού Εκπλήρωσης, η ηλεκτρονική ειδοποίηση δύναται να αποστέλλεται και στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του Βοηθού Εκπλήρωσης κατά τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία [Α.1025/2022](#) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Για την περίπτωση των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου εκπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου.

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους

στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στον ηλεκτρονικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στις 19/12/2024 και βάσει των ανωτέρω διατάξεων η κοινοποίηση συντελείται μετά την παρέλευση 10 ημερών από την ανάρτησή τους στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή, και όχι κατά την ημερομηνία της ανάγνωσής τους από τον φορολογούμενο, με εξαίρεση την περίπτωση που αυτή γίνεται σε χρόνο προγενέστερο των 10 ημερών. Συνεπώς, συνάγεται ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε στις 30/12/2024, ήτοι εντός του έτους 2024 και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 28 ν. 4172/2013: 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. [4987/2022](#), Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#) μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της [παρ.1 του άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#)) ισχύουν τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1050/2014](#) Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), 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 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#). Η προϋπόθεση της περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της [παρ. 1](#), είτε της [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#). Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) και του [άρθρου 39](#) του ν. [4174/2013](#), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη

φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διατάξεις, τα στοιχεία του φακέλου και τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί προσδιορισμού του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, διότι διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. Από την κατάστρωση των αποτελεσμάτων η οποία πραγματοποιήθηκε βάσει των δηλώσεων, όπως αναλυτικά παρατέθηκε στην παράγραφο 4.2 «Οικονομικά στοιχεία – κατάστρωση αποτελεσμάτων», προκύπτει ότι για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη η εταιρία παρουσιάζει αρνητικά αποτελέσματα (ζημίες), αρνητικό ποσοστό καθαρού κέρδους, επί πωλήσεων, υψηλό κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων, μεγάλο όγκο αγορών πρώτων υλών, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 παρουσιάζει και αρνητικό περιθώριο μικτού κέρδους.
2. Όπως αναλυτικά παρατίθεται στην ελεγκτική επαλήθευση 1,1,2, «Έλεγχος ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων και η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος», της ενότητας 7,1 «Έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ» η ελεγχόμενη οντότητα τα έτη 2018 και 2019 δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 των ΕΛΠ.
3. Από τον έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων και των λογιστικών αρχείων φαίνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα για τα έτη 2018 και 2019 έχει διενεργήσει απογραφή αποθεμάτων τέλους χρήσης και συνεπώς ότι έχει τηρήσει και το αρχείο τιμολογηθέντων ιδιόκτητων αποθεμάτων του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 4308/2014, πλην όμως δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου μαζί με τα υπόλοιπα αρχεία, προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθότητα της

αποτίμησης κατά είδος και αξία των εμπορευμάτων ή προϊόντων κατά τη λήξη κάθε φορολογικού έτους και συνεπώς θεωρείται ότι δεν τηρήθηκε.

4.Η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της έσοδα από λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιεί από την εγκατάσταση 4, η καταχώρηση των οποίων δεν πραγματοποιήθηκε με Δελτία Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 12 και των ΠΟΛ 1234/2002 και ΠΟΛ 1220/2012 αλλά με παραστατικά με τίτλο «Δελτίο ημερήσιας κίνησης», τα οποία φέρουν αύξοντα αριθμό και ημ/νία δελτίου αναγράφουν επίσης τα στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας (επωνυμία, ΑΦΜ) και τα στοιχεία της εγκατάστασης 4 (Διεύθυνση και τίτλο), πλην όμως δεν αναγράφουν, αριθμό συμβολοσειράς ή δελτίο υπογραφής ημερήσιων δεδομένων και ούτε αναγράφουν τον αριθμό μητρώου του φορολογικού μηχανισμού, από τον οποίο εκδόθηκαν. Στη συνέχεια, ο έλεγχος κοινοποίησε στις 19-09-2024 το υπ' αριθμ. πρωτ./19-09-2024 αίτημα παροχής στοιχείων (ημ/νία ανάγνωσης 20/09/2024), προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του έλεγχου τα αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων, ημερήσιων φορολογικών αποδείξεων, δελτίων ΠΑΗΨ όλων των φορολογικών μηχανισμών της ελεγχόμενης που φαίνονται να ήταν σε λειτουργία τα έτη 2018 και 2019. Η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ./15-11-2024 έγγραφο η προσφεύγουσα έθεσε στον έλεγχο μετά από δύο κενούς οπτικούς δίσκους και τρίτο οπτικό δίσκο (CD), το οποίο περιείχε εγγραφές μόνο από τον υπ' αριθμ. μητρώου FGB φορολογικό μηχανισμό, τα οποία ήταν αδύνατο να αναγνωστούν από το σύστημα «ΕΝ ΤΑΧΕΙ». Τα παραπάνω γεγονότα, έχουν ως συνέπεια την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να εξακριβωθεί κατά πόσο έχουν εκδοθεί όλα τα παραστατικά εσόδων από τους φορολογικούς μηχανισμούς και συνεπώς να προσδιοριστεί το ακριβές ύψος των ακαθάριστων εσόδων, καθώς και η ορθή μεταφορά αυτών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών 2018-2019.

5.Για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 η προσφεύγουσα έχει τις ακόλουθες παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ως ακολούθως:

α/α πράξης	Ημ/νία καταχώρισης	Χρήση	Κατηγορία παράβασης	Δ.Ο.Υ
.....	20/02/2019	2018	Μη έκδοση φορ. στοιχείου (αρ. 58 ^Α ν. 4174/2013	Ιωαννίνων
.....	04/09/2019	2019	Μη έκδοση φορ. στοιχείου (αρ. 58 ^Α ν. 4174/2013	Ιωαννίνων
.....	09/09/2019	2019	Μη έκδοση φορ. στοιχείου (αρ. 58 ^Α ν. 4174/2013	Ιωαννίνων

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του αρ. 28 του ν. 4172/2013.

Επειδή, από τις από 19-12-2024 εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει ότι έγινε εφαρμογή της εγκυκλίου 1008/2020, ούτε εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών του αρ. 32 του ΚΦΔ, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αλυσιτελώς και αβάσιμα.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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 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.....». 3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.[...] 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο,

όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: **« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».**

Επειδή, στο άρθρο 36§6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του νόμου ν.5104/2024, ορίζεται ότι : **«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024: **«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε**

άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«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....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για τις ελεγχόμενες χρήσεις: Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

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 Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#),

αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

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

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

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

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

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

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

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

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

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

Άρθρο 23

Μη 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:

α)....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014: 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.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή με το **άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι : «*Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς*», ενώ στο **άρθρο 5 παρ.5** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «**1.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».

Επειδή, στην Πολ. 1003/31-12- 2014 - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν.4308/2014** άρθρο 5 παρ. 7, η κάθε οντότητα πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση να παρέχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.**

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ν. 4174/2013: «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 την απόφαση 1238/2018 του ΣτΕ που αφορά σε βάρος απόδειξης επί εικονικότητας τιμολογίου αναφέρεται στο ότι η φορολογική αρχή «...αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου.....είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς 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 το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), **το βάρος απόδειξης** των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, **κατ' αρχήν το κράτος**, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν

άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ. 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί καλόπιστης λήψης εικονικών τιμολογίων από την επιχείρηση «..... Ο.Ε.» προβάλλονται αλυσιτελώς, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνται οι διατάξεις του αρ. 5 ν. 4308/2014 και του αρ. 22 ν. 4172/2013, και ως εκ τούτου απορρίφθηκαν οι συγκεκριμένες συναλλαγές, όπως αναλύθηκε στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 24-27).

Πιο συγκεκριμένα: Φορολογικό έτος 2018

Η προσφεύγουσα το διάστημα από 03/01/2018-27/02/2018 πραγματοποίησε συναλλαγές και συγκεκριμένα αγορές εμπορευμάτων (χαρτικά, απορρυπαντικά και άλλα είδη υγιεινής) με την επιχείρηση «..... ΟΕ» με ΑΦΜ Για τις εν λόγω συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας σε πίστωση του λογαριασμού 50.00.00.0194 «..... Ο.Ε.» και του 53.90.00.0000 «Επιταγές πληρωτέες» και σε χρέωση λ/σμών εξόδων και ΦΠΑ εξόδων. Η αξία των εν λόγω φορολογικών παραστατικών καταγράφεται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Αριθμ. & Ημ/νία φορ. παραστατικού	Εκδότης	ΑΦΜ	Αγορές εμπ/των ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 24%
1	/03-01-2018, Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	4.980,00	1.195,20
2	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	5.087,00	1.220,88
3	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	5.080,00	1.219,20
4	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	5.000,00	1.200,00
5	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	4.912,00	1.178,88
6	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	5.100,00	1.224,00

7	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	4.900,00	1.176,00
8	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	5.100,00	1.224,00
9	/10-01-2018 Σειρά Β΄	 ΟΕ	.....	4.920,00	1.180,80
	ΣΥΝΟΛΟ			45.079,00	10.818,96

Επειδή από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι:

- Η εταιρία «..... Ο.Ε.» δεν αποτελεί συνεργαζόμενο προμηθευτή της προσφεύγουσας οι μοναδικές συναλλαγές τους κατά την ελεγχόμενη περίοδο 2018-2019, είναι αυτές που καταγράφονται στον παραπάνω πίνακα. Αντιθέτως από τον έλεγχο των φορολογικών παραστατικών αγορών της περιόδου 01/01/2018-28/02/2018 που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε η αγορά παρόμοιων ειδών με αυτά που καταγράφονται στα παραστατικά που έλαβε από τη ΟΕ, την ίδια περίοδο (01/01-28/02/2018) από τους προμηθευτές που καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα, με τον μεγαλύτερο όγκο εξ αυτών να προέρχεται από την εταιρία «..... Α.Ε.», με τόπο φόρτωσης το χλμ Ιωαννίνων-Αθηνών, στα Ιωάννινα. Η συνεργασία με τους εν λόγω προμηθευτές είναι συνεχόμενη και καθόλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου 2018-2019

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			
A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			

9			
---	-------	-------	-------

- Από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν προκύπτει να έχουν εξοφληθεί τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά.
- Στα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου για τη μεταφορά των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας ούτε τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κάποιο άλλο έγγραφο (φορτωτική) για τη μεταφορά των εμπορευμάτων. Επίσης η προσφεύγουσα δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικό μέσο.
- Από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων και πληρωμής τελών κυκλοφορίας, προκύπτει ότι ούτε η εκδότρια εταιρία «..... Ο.Ε.» έχει στην ιδιοκτησία της μεταφορικό μέσο.
- Τα υπ' αριθμό/05-02-2018,/12-02-2018 και/19-02-2018 Δ.Α. – Τ.Π. που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρία Ο.Ε. ενώ εκδόθηκαν το μήνα Φεβρουάριο του 2018 καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας σε περίοδο προγενέστερη της έκδοσης τους και συγκεκριμένα στον μήνα Ιανουάριο του 2018.

Επειδή από τα πληροφοριακά συστήματα «taxis» και «εφαρμογές φορολογίας» προκύπτουν οι παρακάτω πληροφορίες για την εταιρία «..... Ο.Ε.»

- Η εταιρία «..... Ο.Ε.», δηλώνει ως έδρα της την οδό, στον Πειραιά και μοναδικό αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο», δραστηριότητα η οποία δε συνάδει με τα εμπορεύματα (χαρτικά, απορρυπαντικά και άλλα είδη υγιεινής) που φέρεται να πούλησε στην προσφεύγουσα με τα παραπάνω φορολογικά παραστατικά. Επιπλέον στις ΜΥΦ 2018 δε δηλώνει αγορές εμπορευμάτων, ούτε και δηλώνεται από τρίτους/αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης τους.
- Η «..... Ο.Ε.» στην περιοδική δήλωση 1^{ου} τριμήνου 2018, περίοδο κατά την οποία εξέδωσε τα φορολογικά παραστατικά προς την προσφεύγουσα, συνολικής αξίας 55.897,96€, δεν έχει δηλώσει αγορές που να δικαιολογούν την εν λόγω πώληση προς την προσφεύγουσα αλλά ούτε δήλωσε τις εκροές και το ΦΠΑ εκροών από τις πωλήσεις εμπορευμάτων προς την προσφεύγουσα.
- Η «..... Ο.Ε.» στην υπ' αριθμ./30-07-2019 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα έντυπο Ε3 φορολογικής περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018, δεν δηλώνει καθόλου αγορές εμπορευμάτων, έχει δηλώσει

μόνο ποσά εξόδων στον κωδ. 185 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα, τα οποία έχει μεταφέρει και στον κωδ. 105 «Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας», του εντύπου Ε3.

Επειδή αναφορικά με την απόρριψη δαπανών ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν τέθηκαν στη διάθεσή του σχετικά φορολογικά στοιχεία και η εξόφληση δαπανών με αξία άνω των 500,00€ δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής, όπως προκύπτει από τα κάτωθι αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου:

«i) Η ελεγχόμενη οντότητα έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της, τις αγορές και τις δαπάνες που καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα πλην όμως δεν έχει θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά φορολογικά παραστατικά συνεπώς οι εν λόγω αγορές και δαπάνες δε δύναται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 22 του ν. 4172/2013.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΤΕΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ							
Α/Α	Αριθμ. & Ημ/νία φορ. παραστατικού	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρή αξία		ΦΠΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ
				Αγορές παγίων 24%	Αγορές εμπορευμάτων ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 24%	
1	/05-06-2018	 ΑΒΕΕ	.....		667,71	160,25	Δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου
2	/08-11-2018	Η/Υ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%		658,12		157,95	Δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου
3	/08-11-2018	Η/Υ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑΤΑ ΑΓΟΡΕΣ ΜΕ ΦΠΑ 24%		415,32		99,68	Δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου
	ΣΥΝΟΛΟ			1073,44	667,71	417,88	

ii) Οι πληρωτέες αποδοχές (Λ/σμός 53.00.00.0000) για το έτος 2018 ανέρχονται σε 78.243,58€, εκ των οποίων μέρος του ποσού, ήτοι 2.100,00€ έχουν καταβληθεί με τη μορφή μετρητών στις 09/05/2018 και όχι με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Συνεπώς το ποσό των 2.100,00€ αποτελεί λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά αποτελέσματα του έτους 2018.

iii) Η ελεγχόμενη οντότητα εξέπεσε τις αγορές και δαπάνες που καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα με καθαρή αξία έκαστος άνω των 500,00€, η εξόφληση των οποίων πραγματοποιήθηκε με μετρητά και όχι με τη χρήση κάποιου τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 23 του ν. 4172/2013. Συνεπώς η καθαρή αξία των αγορών αυτών, ήτοι 13.533,22€ αποτελεί λογιστική διαφορά του έτους 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΤΟΥΣ 2018 ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ									
α/α	Αριθμ. & Ημ/νία φορ. παραστατικού	Εκδότης	ΑΦΜ	ΑΓΟΡΕΣ			ΦΠΑ		ΣΥΝΟΛΟ
				Αγορές εμπ/των ΦΠΑ 24%	Αγορές εμπ/των ΦΠΑ 13%	Αγορές εμπ/των ΑΝΕΥ ΦΠΑ	ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 13%	
1	/08-01-2018	.....	.....	2.011,51	363,96	59,23	482,78	47,33	2.964,81
2	/11-01-2018	.....	.....	1.475,76	354,10	0,00	354,15	46,04	2.230,05
3	/22-01-2018	.....	.....	1.624,86	449,48	22,29	390,03	58,45	2.545,11
4	/29-01-2018	.....	.....	1.818,75	455,28	13,53	436,48	59,20	2.783,24
5	/01-02-2018	.....	.....	144,50	371,88	0,00	34,69	48,32	599,39
6	/22-02-2018	.....	.....	1.601,43	266,13	12,06	384,33	34,61	2.298,56
7	/24-05-2018	.....	.....	1.114,46	721,93	0,00	267,53	93,84	2.197,76
8	/02-03-2018	ABEE	.....	652,08			156,51		808,59
ΣΥΝΟΛΟ				10.443,35	2.982,76	107,11	2.506,50	387,79	16.427,51

Φορολογικό έτος 2019

Η ελεγχόμενη οντότητα έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της, τις αγορές και τις δαπάνες που καταγράφονται στον παρακάτω πίνακα πλην όμως δεν έχει θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά φορολογικά παραστατικά, συνεπώς οι εν λόγω αγορές και δαπάνες δε δύναται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 22 του ν. 4172/2013

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΤΕΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ					
Α/Α	Αριθμ. & Ημ/νία φορ. παραστατικού	Εκδότης	ΑΦΜ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	
				ΚΑΘ. ΑΞΙΑ 24%	ΦΠΑ 24%
1	/10-06-2019	 ΤΟΥ .....	.....	6.040,00	1.449,60
2	/28-11-2019	 ΤΟΥ .....	.....	5.290,00	1.269,60
3		ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ - ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		4.508,00	
ΣΥΝΟΛΟ				15.838,00	2.719,20

i) Η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία το υπ' αριθμό/27-03-2019 Τ.Π.Υ. από την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΑΕΕ», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας : 48,44€, ΦΠΑ: 11,63€, συνολική αξία: 60,07€, το οποίο στα λογιστικά της αρχεία το καταχώρησε στη χρέωση του λογ/σμού «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ» με αξία 3.380,00 σε πίστωση του λ/σμού προμηθευτών 50-00-00-0183 «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», όπως καταγράφεται στον παρακάτω πίνακα: Η διαφορά μεταξύ της αξίας έκδοσης και της αξίας καταχώρησης, ήτοι 3.331,56€ δε θα εκπέσει από τα φορολογικά έσοδα του έτους 2019 και θα συμπεριληφθεί στις λογιστικές διαφορές του έτους 2019.»

ii) Οι πληρωτέες αποδοχές (Λ/σμός 53.00.00.0000) για το έτος 2019 ανέρχονται σε 91.674,20€, εκ των οποίων μέρος του ποσού, ήτοι 56.385,12€ έχει καταβληθεί με τη μορφή μετρητών στις 31/12/2019 και όχι με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Συνεπώς το ποσό των 56,385,12€ αποτελεί λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά αποτελέσματα του έτους 2019

Επειδή, από τις αναφερόμενες διατάξεις, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι στην προκειμένη

περίπτωση στοιχειοθετούνται πλήρως τα ευρήματα του ελέγχου και οι αποδιδόμενες από τον έλεγχο παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπονται οι επιβληθείσες κυρώσεις.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα αποδεικτικά στοιχεία που να ανατρέπουν τα δεδομένα του ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος της συνταγματικότητας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόσουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό:

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών

πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου. Αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από 19-12-2024 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./20-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εμπορικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την με αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019

Φορολογικό έτος 2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη				
Ή ζημία	676.503,26	103.448,57	103.448,57	573.054,69
Χρεωστικό ποσό				
Πιστωτικό ποσό				
Τέλος επιτηδεύματος	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022				
Ποσό για καταβολή	1.400,00	1.400,00	1.400,00	

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Με την με αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018

Φορολογικό έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη				
Ή ζημία	471.649,83	145.357,41	145.357,41	326.292,42
Χρεωστικό ποσό				
Πιστωτικό ποσό	35,45	35,45	35,45	
Τέλος επιτηδεύματος	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Πρόστιμο του αρ 58 ν.4987/2022				
Ποσό για καταβολή	1.364,55	1.364,55	1.364,55	

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2019 -31/12/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	715.719,99	885.708,62	885.708,62	169.988,63
Αξία φορολογητέων εισροών	653.284,35	640.788,53	640.788,53	12.495,82
Φόρος εκροών	135.916,16	167.199,16	167.199,16	31.283,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	135.916,16	132.774,02	132.774,02	3.142,14
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		34.425,14	34.425,14	34.425,14

Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^A ν. 4987/2022		17.212,57	17.212,57	17.212,57
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		51.637,71	51.637,71	51.637,71

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΔΦ, όπως ισχύει.

Με την με αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	504.629,57	944.779,96	944.779,96	440.150,39
Αξία φορολογητέων εισροών	500.188,24	658.830,17	658.830,17	-158.641,93
Φόρος εκροών	104.979,21	195.590,19	195.590,19	90.610,98
Υπόλοιπο φόρου εισροών	105.122,35	134.803,69	134.803,69	-29.681,34
Πιστωτικό υπόλοιπο	143,14			143,14
Χρεωστικό υπόλοιπο		60.786,50	60.786,50	60.786,50
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^A ν. 4987/2022		30.393,24	30.393,24	30.393,24
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		91.179,74	91.179,74	91.179,74
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	143,14			143,14

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΔΦ, όπως ισχύει.

ΚΦΔ:

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν. 4987/2022

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
2.500,00	2.500,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.