



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16-05-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 871

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16-01-2025** υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου **18476 (ELENXIS 6368000)** ενδικοφανούς προσφυγής και του συμπληρωματικού υπομνήματος της 17-03-2025 της νομικής οντότητας «**ΝΙΑVERA A.E.**», με Α.Φ.Μ. 800801179 και έδρα την οδό Ναπολέοντος Ζέρβα 2 - Ιωάννινα, Τ.Κ. 45332, κατά των με αριθμό: α) 844/16.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, β) 845/16.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, γ) 842/16.12.2024 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018, δ) 843/16.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019 και ε) 846/16.12.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 23-01-2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 16-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου 18476 (ELENXIS 6368000) ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας με την επωνυμία «NIAVERA Α.Ε.», με Α.Φ.Μ. 800801179, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του συμπληρωματικού υπομνήματος της 17-03-2025, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. 846/16-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 57 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσής της με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024) υποχρεώσεις της για τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, ήτοι μη διαφύλαξης τμήματος των ηλεκτρονικών της αρχείων a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt που παρήχθησαν από την φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου FGB17005639, όπως διαπιστώθηκε κατόπιν αντιπαραβολής τους με τα λογιστικά αρχεία (του ημερολογίου και του αναλυτικού καθολικού), ως ακολούθως:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΑ Ζ ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	Από Ζ 195 ΕΩΣ Ζ 560	Από Ζ 561 ΕΩΣ Ζ 920
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ Ζ ΠΑΡΑΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	Από Ζ 195 ΕΩΣ Ζ 560	Από Ζ 561 ΕΩΣ Ζ 778

Με την υπ' αριθμ. 844/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εξαλείφθηκε η ζημία χρήσης και παρελθουσών χρήσεων ύψους 59.728,33€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 23.931,45€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 ποσού 11.965,75€, ήτοι συνολικό ποσό 35.897,18€.

Με την υπ' αριθμ. 845/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εξαλείφθηκε η ζημία χρήσης και παρελθουσών χρήσεων ύψους 103.859,68€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 30.840,14€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 15.420,07€, ήτοι συνολικό ποσό 46.260,21€.

Με την υπ' αριθμ. 842/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δεν αναγνωρίσθηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ποσού 57,97€ και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ποσού 20.405,84€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4987/2022, ποσού 10.202,93€, ήτοι συνολικά ποσό 30.608,77€.

Με την υπ' αριθμ. 843/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ποσού 33.865,79€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν.4987/2022, ποσού 16.932,91€, ήτοι συνολικά ποσό 50.798,70€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1124/11-06-2015 (Φ.Ε.Κ. Β' 1196/22-06-2015)- Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα ΙΙΙ), για τα φορολογικά έτη 2018 (διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2018) και 2019 (διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2019), δυνάμει της υπ' αριθμ. **900/13-11-2023** σχετικής εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Σύμφωνα με την από 16/12/2024 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, οι κάτωθι δαπάνες:

Παράγραφος	Απία	Φορ. Έτος	Ποσό
5.3.1.1. (σελ. 61)	Μη καταχώριση πιστωτικού τιμολογίου	2018	1.710,10
		2019	
5.3.1.2. (σελ. 61 – 78) 6.3.1. (σελ. 108)	Γενικευμένη αγορά καυσίμων (σχ. παρ. 10.2.2 της ΠΟΛ. 1003/2014)	2018	9.995,62
		2019	12.521,18
5.3.1.3. (σελ. 78) 6.3.4 – 6.3.5 (σελ. 116)	Δικαιολογητικά δαπανών τα οποία δεν περιλαμβάνουν τις πληροφορίες που προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. στ' της παρ.1 του άρθρου 9 του ν. 4308/2014. Δε δίνεται η δυνατότητα στον έλεγχο να κρίνει την παραγωγικότητα των οικείων δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013	2018	240,00
		2019	1.050,00
5.3.1.4. (σελ. 78 – 81) 6.3.5. (σελ. 116)	Δαπάνες οι οποίες δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της οντότητας, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013	2018	2.080,57
		2019	78,23
5.3.1.5. (σελ. 81)	Δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου παραστατικά δαπανών περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013	2018	5.012,10
		2019	5.481,81
5.3.1.6 (σελ. 81)	Γενικευμένη χρήση Α.Λ.Π. για αγορά εντύπων κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 10.2.2 της ΠΟΛ. 1003/2014	2018	1.114,85
		2019	
5.3.2.1 (α) (σελ. 82-84)	Μη εξόφληση της μισθοδοσίας με σύννομο τρόπο (σχ. περ. γ' και ιδ' άρθρο 23 ν. 4172/2013).	2018	14.908,43
		2019	12.419,35
5.3.2.1 (β) (σελ. 82-84) 6.3.2. (σελ. 109)	Μη εξόφληση των ασφαλιστικών εισφορών με σύννομο τρόπο (σχ. περ. γ' και ιδ' άρθρο 23 ν. 4172/2013).	2018	7.916,85
		2019	5.547,23
5.3.2.2 (σελ. 84 – 85) παρ. 6.3.3. (σελ. 110-116)	Η οντότητα δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των κάτωθι δαπανών περ.β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013	2018	13.914,84
		2019	7.021,84
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	2018	56.893,36
		2019	44.119,64

Στη δε φορολογία του Φ.Π.Α., δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών ο Φ.Π.Α. ποσού 3.526,09€ δαπανών καθαρής αξίας 14.798,22€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 και ο Φ.Π.Α. ποσού 3.275,86€ δαπανών αξίας 13.649,41€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019.

Ακολούθως, στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου με τις γενικές φορολογικές διατάξεις αξιοποιήθηκαν μεταξύ άλλων και τα τραπεζικά δεδομένα που παρασχέθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019 και διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις ύψους 62.681,26€ και 128.512,30€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, οι οποίες θεωρήθηκαν ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνακόλουθα αποκρυσβαίνονται φορολογητέες εκροές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

1. Ακυρώσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω της κατά χρόνον αναρμοδιότητας των ελεγκτών.
2. Διεξαγωγή του ελέγχου από έτι περαιτέρω αναρμόδια όργανα (ελεγκτή και τμηματάρχη) της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
3. Μη νόμιμη προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και παραβίαση όλων των όρων και προϋποθέσεων περί της εφαρμογής τους. Παρά το νόμο επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών
4. Εσφαλμένα εκλήφθηκαν από τον έλεγχο, ως ανώνυμες, χρηματικές καταθέσεις και ως αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις τραπεζικά εμβάσματα των μετόχων της, προς ενίσχυση της ρευστότητας / χρηματοδότηση / δανειοδότηση της εταιρείας. Εσφαλμένα θεωρήθηκαν ως αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις καταθέσεις πελατών της, προς εξόφληση οφειλών τους. Εσφαλμένα εκλήφθησαν ως πρωτογενείς πιστώσεις που συνιστούσαν μεταφορές χρηματικών ποσών από λογαριασμό της εταιρείας σε άλλη τράπεζα.
5. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δαπάνες, άνω των πεντακοσίων (500,00) ευρώ που εξοφλήθηκαν σύννομα.
6. Εσφαλμένος προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών της και εισροών της για τους προαναφερθέντες λόγους αναφορικά με τα ακαθάριστα έσοδα και τις μη εκπεσθείσες από αυτά δαπάνες.
7. Αναφορικά με την υπ' αριθμ. 846/16-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο, ποσού 2.500,00€, αναμένει να της παραδοθούν τα σχετικά αρχεία από την εταιρεία συντήρησης του Φ.Η.Μ, τα οποία θα κοινοποιήσει μόλις τα λάβει.

Αναφορικά με το πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα

γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης...».

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν. 4987/2022 οριζόταν ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται...».

Επειδή, στο άρθρο 26 του Ν. 4987/2022 οριζόταν ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται...».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους».

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: « 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, περαιτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2341/2017, Σ.τ.Ε. 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα και με τη θεωρία (βλ. Ευγένια Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07.04.2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»), αλλά και τη νομολογία (Σ.τ.Ε. 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός εύλογου χρόνου.

Επειδή, ακολούθως, κατά πάγια νομολογία του Σ.τ.Ε., οι προθεσμίες που τάσσονται στη Διοίκηση από διάφορους νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα, ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (Σ.τ.Ε. 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η σχεδόν τριπλάσια του ευλόγου χρόνου διάρκεια του ελέγχου, συνιστά σπουδαία υπέρβασή του, επέφερε την κατάλυση της χρονικής αρμοδιότητας των ελεγκτών, με συνέπεια αυτός να έχει διεξαχθεί από κατά χρόνο αναρμόδια όργανα, καθιστώντας τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες για το λόγο αυτόν.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, ο συγκεκριμένος έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. 900/0/6311/13-11-2023 εντολής του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επί της οποίας αναγράφεται ως ημερομηνία λήξης της διάρκειας του ελέγχου η 31/12/2024. Περαιτέρω, για την υπόθεση αυτή είχαν εφαρμογή τα άρθρα 24 και 25 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 16/12/2024, ήτοι, εντός της προθεσμίας που αναγράφεται στην ως άνω εντολή ελέγχου, ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα υπέρβασης της εξουσίας των καθ' ύλην αρμοδίων οργάνων της φορολογικής αρχής.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 παρ. 3 του Ν. 4987/2022 οριζόταν ότι: «3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο άρθρο 65Α του Ν. 4987/2022 οριζόταν ότι: 1..{..} 3.Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε., καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1124/18.6.2015 (Β' 1196), όπως έχει τροποποιηθεί, εξακολουθεί να ισχύει δυνάμενη να τροποποιηθεί ή να αντικατασταθεί με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε..».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 65Α του πρώην Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1124/18.06.2015, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 40 του άρθρου 66 του ιδίου Κώδικα. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στη παράγραφο Α' «Προϋποθέσεις-Περιορισμοί διενέργειας ελέγχου» του Παραρτήματος ιiii.Πρόγραμμα ελέγχου, άρθρο 11 προβλέπεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας».

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. 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. 2.{..} 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. {..} 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 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. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις

αυτού του νόμου. 3. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής....».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου. 3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στις παρ. 8, 9 και 10 του άρθρου 7 του Ν. 4308/ 2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών. 10. Οι οντότητες δύναται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8».

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: 1. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή. 2. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. 3. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση. 4. Στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, οι επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου».

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων (σελίδες 92 και 93), της 16-12-2024 και τα στοιχεία του φακέλου: «Από την αντιπαραβολή των λογιστικών αρχείων της οντότητας (ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό) και των αντιγράφων των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt που παρήχθησαν από την Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου FGB17005639, διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη τμήματος των ηλεκτρονικών αρχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 5104/2024. Συγκεκριμένα, βάσει πληροφοριών που αντλήθηκαν από το ημερολόγιο και το αναλυτικό καθολικό διαπιστώθηκε η

έκδοση μεγαλύτερου αριθμού Z (Ημερήσια Αναφορά Πωλήσεων) από εκείνων που διατέθηκαν στον έλεγχο σε ηλεκτρονικά επεξεργασμένη μορφή, ήτοι αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt., ως κατωτέρω πίνακας, από Z 561 έως Z920.

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΑ Z ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	Από Z195 ΕΩΣ Z560	Από Z561 ΕΩΣ Z920
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ Z ΠΑΡΑΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	Από Z195 ΕΩΣ Z560	Από Z561 ΕΩΣ Z778

Για την παραπάνω παράβαση επιβλήθηκε από τον έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν. 4154/2024 πρόστιμο 2.500,00 ευρώ. Επιπρόσθετα, έπειτα από επεξεργασία των αρχείων (a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt) που παρήχθησαν από την Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου FGB17005639 (σχ. ΠΟΛ.1220/2012 και ΠΟΛ. 1221/2012), η οποία υπάγεται στην ειδική κατηγορία Φ.Η.Μ. που παράγουν για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο Προηγμένη Ασφαλή Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη (ΠΑΗΨΣ), διαπιστώθηκε πολυπληθής έκδοση ακυρωτικών στοιχείων που δεν δικαιολογείται στα πλαίσια εύρυθμης και ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης. Ο κάτωθι πίνακας αναφέρει την επισκόπηση των δεδομένων που αντλήθηκαν από την Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου FGB17005639.

Φορολογικό Έτος 2018		
	Πλήθος	Αξίες
ΕΙΔΙΚΑ ΑΚΥΡΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	1181	-12.588,10
ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ	1955	319,80
Α.Λ.Π.	44957	331.326,67
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	131	7.262,16
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		326.320,53
Φορολογικό Έτος 2019		
ΕΙΔΙΚΑ ΑΚΥΡΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	474	-6.520,56
ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ	118	64,00
Α.Λ.Π.	9387	67.891,80
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	61	4.311,46
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		65.746,70

Κατόπιν τούτων, ο έλεγχος έχοντας υπόψη: α) την πολυπληθή όσο και αναίτια έκδοση ακυρωτικών στοιχείων λιανικής πώλησης, η οποία στο σύνολο των φορολογικών ετών καταλήγει να είναι ιδιαίτερος μεγάλη σε αξία και β) τη μη διαφύλαξη σημαντικού μέρους των ηλεκτρονικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 5104/2024, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Συγκεκριμένα χρησιμοποίησε για τον σκοπό αυτό το σύνολο των τραπεζικών δεδομένων που παρασχέθηκαν στην υπηρεσία από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (σχ. ΠΟΛ.1258/05.12.2013, 1131/06.05.2014)».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ειδικότερα η εξ αυτών περί «του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών με μετρητά» επιτρέπεται να εφαρμοσθούν όταν: α) συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), β) εκδίδεται για την εφαρμογή τους, κοινή απόφαση αιτιολογημένη των, προϊσταμένου, υποδιευθυντή και τμηματάρχη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και γ) παρατίθεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ειδική αιτιολογία τόσο για το λόγο εφαρμογής τους, όσο και για την επιλογή της συγκεκριμένης τεχνικής.

Επειδή, ωστόσο, η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1124/11-06-2015 (Φ.Ε.Κ. Β' 1196/22-06-2015) - Πρόγραμμα Ελέγχου (Παράρτημα ΙΙΙ), για τα φορολογικά έτη 2018

(διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2018) και 2019 (διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2019) και προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις αξιοποιώντας μεταξύ άλλων και τα τραπεζικά δεδομένα από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός για μη νόμιμη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών με μετρητά», απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, στο άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή....».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: « 1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων (σελίδες 93, 94 και 95): «Από την αντιπαραβολή των λογιστικών αρχείων και κινήσεων (χρεώσεων – πιστώσεων) των τραπεζικών λογαριασμών της οντότητας, όπως οι τελευταίες προέκυψαν από την επεξεργασία του συνόλου τραπεζικών δεδομένων που παρασχέθηκαν στην υπηρεσία μας από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (σχ. ΠΟΛ.1258/05.12.2013, 1131/06.05.2014), διαπιστώθηκε η ύπαρξη αδικαιολόγητων πιστώσεων σε αμφότερα τα φορολογικά έτη. Η διαπίστωση αυτή προκύπτει για κάθε φορολογικό έτος έπειτα από σύγκριση του συνόλου πρωτογενών πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της οντότητας και του μέγιστου ποσού πρωτογενών πιστώσεων που αυτή θα μπορούσε να έχει λαμβάνοντας υπόψη α) τα ακαθάριστα έσοδα, β) το εισπραχθέν Φ.Π.Α., γ) το σύνολο πιστώσεων του λογαριασμού 38.00.00.0000, όπως το τελευταίο προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της οντότητας (ημερολόγιο, ισοζύγιο, αναλυτικό καθολικό) και δ) την θετική ή αρνητική μεταβολή του χρεωστικού υπολοίπου του ταμείου σε ετήσια βάση, όπως η τελευταία προκύπτει από το ισοζύγιο του σχετικού λογαριασμού. Οι κάτωθι πίνακες παρέχουν αναλυτικά τις απαραίτητες διευκρινίσεις σχετικά με τα παραπάνω. Να σημειωθεί ότι: 1) Οι αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις λογίζονται α) ως ακαθάριστα έσοδα των οικείων φορολογικών ετών στα οποία αυτές αντιστοιχούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013, και β) προκύπτουν από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, το πλήθος και η αξία των οποίων δεν κατέστη εφικτό να προσδιοριστεί από τον έλεγχο. 2) Τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για την συμπλήρωση του κάτωθι πίνακα παρατίθενται με μορφή πινάκων σε ξεχωριστές καταστάσεις οι οποίες και αποτελούν αναπόσπαστα συνημμένα της παρούσας έκθεσης.

	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018</u>	Ποσά σε €
1	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (Κωδικός 015 Έντυπο Ν)	301.801,31
2	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	72.432,31
3	Σύνολο	374.233,62
4	Μείον : Σύνολο Πιστώσεων Λογαριασμού 38.00.00.0000 (Ταμείο) που δεν κατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς της οντότητας	119.143,59
5	Υπόλοιπο = Μέγιστο Ποσό Πρωτογενών Πιστώσεων το οποίο θα μπορούσε να κατατεθεί σε λογαριασμούς της οντότητας συνεκτιμώντας τα ακαθάριστα έσοδα, το εισπραχθέν Φ.Π.Α. και τις πιστώσεις του λογαριασμού 38.00.00.0000	255.090,03
6	Σύνολο Πιστώσεων σε Τραπεζικούς Λογαριασμούς της οντότητας Φορολογικό Έτος 2018	336.088,50
7	Μείον : Μεταφορές Μεταξύ Λογαριασμών της Οντότητας	10.261,37
8	Σύνολο Πρωτογενών Πιστώσεων	325.827,13
9	Αρνητική Μεταβολή Χρεωστικού Υπολοίπου 38.00.00.0000 σε Ετήσια Βάση (01.01.2018 Χ.Υ.=10.644,77 Ευρώ - 31.12.2018 Χ.Υ.=2.588,93 Ευρώ)	8.055,84
10	ΔΙΑΦΟΡΑ (8)-(5)-(9) = Αδικοιολόγητες Πρωτογενείς Πιστώσεις Φορολογικού έτους 2018	62.681,26
<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019</u>		
1	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (Κωδικός 015 Έντυπο Ν)	142.001,75
2	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	31.628,98
3	Σύνολο	173.630,73
4	Μείον : Σύνολο Πιστώσεων Λογαριασμού 38.00.00.0000 (Ταμείο) που δεν κατατέθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς της οντότητας	63.227,25
5	Υπόλοιπο = Μέγιστο Ποσό Πρωτογενών Πιστώσεων το οποίο θα μπορούσε να κατατεθεί σε λογαριασμούς της οντότητας συνεκτιμώντας τα ακαθάριστα έσοδα, το εισπραχθέν Φ.Π.Α. και τις πιστώσεις του λογαριασμού 38.00.00.0000	110.403,48
6	Σύνολο Πιστώσεων σε Τραπεζικούς Λογαριασμούς της οντότητας Φορολογικό Έτος 2019	248.096,04
7	Μείον : Μεταφορές Μεταξύ Λογαριασμών	19.850,00
8	Σύνολο Πρωτογενών Πιστώσεων	228.246,04
9	Θετική Μεταβολή Χρεωστικού Υπολοίπου 38.00.00.0000 σε Ετήσια Βάση (01.01.2019 Χ.Υ.=2.588,93 Ευρώ - 31.12.2019 Χ.Υ.=13.258,67 Ευρώ)	10.669,74
10	ΔΙΑΦΟΡΑ (8)+(9)-(5) = Αδικοιολόγητες Πρωτογενείς Πιστώσεις Φορολογικού έτους 2019	128.512,30

Αναφορικά με τις καταθέσεις μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό της νομικής οντότητας για δανειοδότησή της από τους μετόχους της.

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «Β' Προσαύξηση Περιουσίας. 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της.... 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. ...».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις

παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του Σ.τ.Ε. (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «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 (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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. Σ.τ.Ε. 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). 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, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. ...».

Επειδή, δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.). Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938). Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής

ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά: α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (τε) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη. β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980). γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966). δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής. στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης. ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως, το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής). η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966). Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παραεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια. Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962) (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007, σελ 178-180).

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι: «Οι πιστώσεις του εταιρικού της λογαριασμού συνιστούν, όπως αποδεικνύεται παραχρήμα από τα προσκομιζόμενα παραστατικά καταθέσεις μετρητών στο ταμείο της τράπεζας, από τους μετόχους της ανώνυμης εταιρείας, Εμμανουήλ και Γεωργίου Καλαντζή, ενίσχυση της ρευστότητας/χρηματοδότησης/δανειοδότησής της, λόγω των ζημιογόνων αποτελεσμάτων της, κυρίως ενόψει επικείμενων δαπανών της. Πρόκειται δηλαδή για δικά τους χρήματα, που εισφέρθηκαν στην εταιρεία και όχι για αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδά της. Ειδικότερα πρόκειται για εξήντα έξι (66) και τριάντα (30) καταθέσεις μετρητών, από τους μετόχους Εμμανουήλ και Γεώργιο Καλαντζή, ποσών 173.072,00€ και 76.605,50€, αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2018, ήτοι συνολικού ποσού 249.677,50€, στον τραπεζικό λογαριασμό του νομικού προσώπου. Περαιτέρω, κατατέθηκαν μετρητά από τους μετόχους Εμμανουήλ και

Γεώργιο Καλαντζή, ποσών 87.090,00€ και 13.225,00€, σε τριάντα έξι και έξι περιπτώσεις, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 100.315,00€, κατά το φορολογικό έτος 2019, στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι μέτοχοί της Εμμανουήλ και Γεώργιος Καλαντζής είχαν πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο εκτός χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ποσών 173.072,00€ και 76.605,50€, αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2018 και 87.090,00€ και 13.225,00€, αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2019, προκειμένου να χρηματοδοτήσουν/δανείσουν τη νομική οντότητα.

Επειδή, από τα διπλογραφικά τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν προκύπτουν αυξήσεις των χρηματικών της διαθεσίμων (ταμείου), καθώς και των υποχρεώσεων της προς τους μετόχους (δοσοληπτικοί λογαριασμοί σε μετόχους), ποσών 249.677,50€ και 100.315,00€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας για καταβολή μετρητών από τους μετόχους απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με μεταφορές χρημάτων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών της νομικής οντότητας και των μετόχων της.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: «Οι πιστώσεις του εταιρικού της λογαριασμού συνιστούν καταθέσεις των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας, Εμμανουήλ και Γεωργίου Καλαντζή, προς ενίσχυση της ρευστότητας/ χρηματοδότησης/δανειοδότησής της, λόγω των ζημιολογικών αποτελεσμάτων της, κυρίως ενόψει επικείμενων δαπανών της. Πρόκειται δηλαδή για δικά τους χρήματα, που εισφέρθηκαν στην εταιρεία και όχι για αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδά της. Ειδικότερα πρόκειται για τρεις (3) και πέντε (5) μεταφορές χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, από τους μετόχους Εμμανουήλ και Γεώργιο Καλαντζή, ποσών 2.500,00€ και 12.830,00€, αντίστοιχα, κατά το φορολογικό έτος 2018, ήτοι συνολικού ποσού 15.330,00€, στον τραπεζικό λογαριασμό του νομικού προσώπου. Περαιτέρω, διενεργήθηκαν μεταφορές χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων από τον μέτοχο Εμμανουήλ Καλαντζή, ποσών 9.008,50€, κατά το φορολογικό έτος 2019, στον τραπεζικό λογαριασμό του νομικού προσώπου».

Επειδή, για τις πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της νομικής οντότητας, συνολικών ποσών 15.330,00€ και 9.008,50€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, από τους μετόχους Εμμανουήλ και Γεώργιο Καλαντζή, αντίστοιχα, δεν προκύπτει η αιτία και ο σκοπός της διενέργειας αυτών από τα διπλογραφικά τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, ήτοι αν πρόκειται για μεταξύ τους συναλλαγές και τι είδους με τους μετόχους της.

Επειδή, οι πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της νομικής οντότητας, συνολικών ποσών 15.330,00€ και 9.008,50€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, αξιολογήθηκαν από την ελεγκτική αρχή σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά της, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος Φ.Π.Α., και κρίθηκαν ως αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις στον τραπεζικό της λογαριασμό των οικείων ετών.

Κατόπιν τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τις εξοφλήσεις από πελάτες της των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων αξίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με α/α (στον οικείο πίνακα) 28, 42, 43, 45, 72, 464, 468 κατά το έτος 2018 και με α/α 25, 57, 30, 33, 331, 338 και 397 κατά το έτος 2019 συνιστούν καταβολές των πελατών της προς εξόφληση εκδοθέντων τιμολογίων, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ (ποσά σε €)
1	ΕΦΡΑΙΜΙΔΗΣ-ΚΑΤΣΙΩΡΑΣ Ο.Ε.	Τ.Π.Υ. 3/31-12-2017	22/1/2018	4.340,00
2	Ν. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ-Ι.ΚΟΚΟΥΘΑΚΗΣ Ο.Ε.	Τ.Π.Υ. /2017	01/02/2018	1.500,00
3	Ν. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ-Ι.ΚΟΚΟΥΘΑΚΗΣ Ο.Ε.	Τ.Π.Υ. /2017	01/02/2018	7.500,00
4	Ν. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ-Ι.ΚΟΚΟΥΘΑΚΗΣ Ο.Ε.	Φ.Π.Α. Τ.Π.Υ. /2017	01/02/2018	2.160,00
5	Σ. ΜΠΑΤΣΙΟΣ-Λ.ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ Ο.Ε.	Π.Τ., 1/15-2-18 & 10/22-2-2018	26/02/2018	900,24
6	Ν. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ-Ι.ΚΟΚΟΥΘΑΚΗΣ Ο.Ε.	Τ.Π.Υ. 4/30-9-2018	18/12/2018	7.500,00
7	ΛΩΛΟΣ Β. -ΣΙΩΜΟΣ Β.	Τ.Π.Υ. /2018	20/12/2018	4.960,00
			ΣΥΝΟΛΟ	28.860,24

Επειδή, η πίστωση στον λογαριασμό της, την 22-01-2018, ποσού 4.340,00€, πραγματοποιήθηκε από τον πελάτη της «ΕΦΡΑΙΜΙΔΗ-ΚΑΤΣΙΩΡΑ Ο.Ε.» για εξόφληση του εκδοθέντος φορολογικού της στοιχείου αξίας Τ.Π.Υ. Νο 3/31-12-2017, καθαρής αξίας 3.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 840,00€, ήτοι συνολικής αξίας 4.340,00€, ήτοι αφορά πώληση του προηγούμενου φορολογικού έτους και συνεπώς η αξία της δε συμπεριλήφθηκε στα ακαθάριστα έσοδα πλέον Φ.Π.Α. του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018, στο οποίο διενεργήθηκε η εξόφληση αυτού.

Συνεπώς, η εν λόγω πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δε συνιστά πρωτογενή κατάθεση από άγνωστη πηγή και αιτία ούτε και αποκρυβέν εισόδημα του φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, για τις πιστώσεις την 01-02-2018, ποσών 1.500,00€, 7.500,00€ και 2.160,00€, ήτοι συνολικού ποσού 11.160,00€, δεν προσκομίσθηκαν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας 9.000.00€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 2.160,00€, (φορολογικού έτους 2017, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), ώστε να μπορεί να επαληθευτεί ότι αφορούν σε πωλήσεις του έτους 2017 και όχι του κρινόμενου 2018.

Επειδή, οι πιστώσεις την 26-02-2018, 18-12-2018 και 20-12-2018, ποσών 900,24€, 7.500,00€ και 4.960,00€, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 13.360,24€, αφορούν εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας του φορολογικού έτους 2018, συνεπώς η αξία τους συμπεριλήφθηκε στα ακαθάριστα έσοδα πλέον Φ.Π.Α. του οικείου φορολογικού έτους και όχι στις αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις του εν λόγω έτους.

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ (ποσά σε €)
1	ΙΚΤΕΟ ΑΡΓΟΛΙΔΑΣ Α.Ε.	Τ.Π.Υ. 5/31-12-2018	23/1/2019	14.880,00
2	Ν. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ-Ι.ΚΟΚΟΥΘΑΚΗΣ Ο.Ε.	Τ.Π.Υ. 6/31-12-2018	18/02/2019	6.500,00
3	ΠΑΝΙΦΑΡΜ Α.Ε.	Τ.Π.Υ. 1/22-12-2018	28/1/2019	3.729,92
4	ΠΑΝΙΦΑΡΜ Α.Ε.	Τ.Π.Υ. 2/31-12-2018	29/1/2019	1.507,84
5	ΚΛΙΚ ΚΟΝΖΑΛΤΑΝΣ Ε.Ε.	Τ.Π.Υ. Α1/30-09-2019	31/10/2019	3.072,00
6	ΚΛΙΚ ΚΟΝΖΑΛΤΑΝΣ Ε.Ε.	Τ.Π.Υ. Α1/30-09-2019	07/11/2019	12.800,00
7	ΤΣΑΙΡΗΣ ΠΕΡΙΑΝΔΡΟΣ & ΣΙΑ Ε.Ε.	Τ.Π.Υ. 7/1-12-2019	31/12/2019	17.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	59.489,76

Επειδή, οι πιστώσεις στις 23-01-2019 και 18-02-2019, ποσών 14.880,00€ και 6.500,00€ αντίστοιχα, αφορούν εκδοθέντα παραστατικά του φορολογικού έτους 2018, η συνολική αξία των οποίων συμπεριλήφθηκε στα ακαθάριστα έσοδα πλέον Φ.Π.Α. του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018 και συνεπώς **δεν λήφθηκαν υπόψη** στις αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις του εν λόγω έτους από την ελεγκτική αρχή.

Επειδή, για τις πιστώσεις την 28-01-2019 και 29-01-2019, ποσών 3.729,92€ και 1.507,84€, αντίστοιχα ήτοι συνολικού ποσού 5.237,76€, δεν προσκομίσθηκαν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (φορολογικού έτους 2018, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα) ώστε να μπορεί να επαληθευτεί ότι εκδόθηκαν εντός του έτους 2018 και αφορούν πωλήσεις αυτού του έτους και όχι του έτους 2019.

Επειδή, για τις πιστώσεις την 31/10/2019, 07/11/2019 και 31/12/2019, ποσών 3.072,00, 12.800,00€ και 17.000,00€, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 32.872,00€, δεν προσκομίσθηκαν σχετικά φορολογικά στοιχεία αξίας. Ωστόσο, κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, αφορούν εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας του φορολογικού έτους 2019, συνεπώς η αξία τους συμπεριλήφθηκε στα ακαθάριστα έσοδα πλέον Φ.Π.Α. του οικείου φορολογικού έτους και δε συνυπολογίσθηκαν στις αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις του εν λόγω φορολογικού έτους από την ελεγκτική αρχή.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται εν μέρει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός με βάση τα προαναφερθέντα.

Αναφορικά με μεταφορές χρημάτων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών νομικών οντοτήτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι: «Οι πιστώσεις του εταιρικού της λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς συνιστούν μεταφορές χρηματικών ποσών από εταιρικό της λογαριασμό στην τράπεζα EUROBANK, ποσών 5.200,00€, 1.300,00€ και 795,00€, στις 19-8-2019, 7-10-2019 και 6-11-2019, αντίστοιχα».

Επειδή, ωστόσο, οι προαναφερόμενες πιστώσεις σε εταιρικό λογαριασμό της προσφεύγουσας διενεργήθηκαν από εταιρικό λογαριασμό της νομικής οντότητας με την επωνυμία «LUCKY CUP A.E.», κατά το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ούτε στη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής την αιτία προέλευσης ή ότι οι εν λόγω πιστώσεις σε τραπεζικό της λογαριασμό φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα από το φόρο και επομένως δε θεωρούνται ακαθάριστα εισοδήματα/κέρδος από επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,.... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. {...} ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της Γ.Γ.Δ.Ε., 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

συμβάλλει 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...».

Αναφορικά με την εξόφληση δαπανών άνω των 500,00€ με σύννομο τρόπο.

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.3....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 προκαταβολής.....12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1055/26.04.2016, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β΄). 2. Με την ΠΟΛ. 1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β΄ του άρθρου αυτού, 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. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας 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. 3... 4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος). 5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή-πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο».

Επειδή, σύμφωνα με τη, έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελίδες 115 και 116) της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως προς την εξόφληση των συναλλαγών με αξία άνω των 500,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε δικαιολογητικά έγγραφα (κινήσεις, επιταγές, καταθετήρια, αναλυτικά καθολικά προμηθευτών κ.λ.π.) που αξιολογήθηκαν από την φορολογική αρχή, ως ακολούθως:

A/A	Φορ. Έτος	Καθαρή αξία	Κρίση ελέγχου	Ποσό Αποδοχής	Απορρίπτεται
10	2018	15.000,00	Μερική Αποδοχή	11.000,00	4.000,00
12	2018	1.079,00	Μερική Αποδοχή	1.000,00	79,00
18	2018	901,6	Απόρριψη	0,00	901,6
19&20	2018	3.011,50	Μερική Αποδοχή	1.677,26	1.334,24
26	2018	4.000,00	Απόρριψη	0,00	4.000,00
28	2018	3.600,00	Δεν διατυπώθηκε ισχυρισμός	0,00	3.600,00
30	2019	4.702,00	Μερική Αποδοχή	1.478,38	3.223,62
Λοιπες	2019	6.435,57	Μερική Αποδοχή	2.637,35	3.798,22
	Σύνολο	38.729,67		17.792,99	20.936,68
			ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2018	13.677,26	13.914,84
			ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019	4.115,73	7.021,84

Επειδή, η προσφεύγουσα διατυπώνει τις αντιρρήσεις της ως προς την ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής, επισημαίνοντας τα εξής: «Ως προς το Τ.Π.Υ. Νο 931/22-03-2018 εκδόσεως της νομικής οντότητας «ΑΣΤΙΚΟ ΚΤΕΛ ΝΟΜΟΥ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», καθαρής αξίας 15.000,00 πλέον Φ.Π.Α. 24% 3.600,00€, ήτοι συνολικού ποσού 18.600,00€, το οποίο αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο μέχρι του ποσού των 11.100,00€, καταβλήθηκαν τα ποσά των 7.500,00€, 3.600,00€ και 7.500,00€, ήτοι συνολικά 18.600,00€ και επομένως θα πρέπει να εκπεσθεί εξ ολοκλήρου η καθαρή αξία της δαπάνης ποσού 15.000,00€. {...} Ως προς το Τ.-Δ.Α. Νο 102331/12-06-2018 εκδόσεως της νομικής οντότητας «QUESTONLINE ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ», καθαρής αξίας 901,60 (προ Φ.Π.Α. 24%), το οποίο δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καταβλήθηκε εξολοκλήρου το ποσό των 901,60€ και επομένως θα πρέπει να εκπεσθεί εξ ολοκλήρου η καθαρή αξία της δαπάνης. {...} {...} Ως προς τα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ Νο 359/2018 και 360/2018 εκδόσεως της ατομικής οντότητας «Γιαννούλας Αναστάσιος», συνολικής καθαρής αξίας 3.011,50€ (προ Φ.Π.Α. 24%), τα οποία αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, μέχρι του ποσού 1.677,26€, καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου το ποσό των 3.011,50€, έστω και με καθυστέρηση πέντε (5) ετών και επομένως θα πρέπει να εκπεσθεί εξ ολοκλήρου η καθαρή αξία της δαπάνης. {...} Ως προς τα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ Νο 34498/16-11-2018 και 34502/17-11-2018 εκδόσεως της οντότητας «Πέτρος Σπυρόπουλος & Σια Ο.Ε.», καθαρής αξίας 1.167,46€ και 1.926,43€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 3.093,89€ (προ Φ.Π.Α. 24%), τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου το ποσό των 3.093,89€, με χρέωση της εταιρικής πιστωτικής της κάρτας, σε 24 δόσεις, έστω και με καθυστέρηση πέντε (5) ετών και επομένως θα πρέπει να εκπεσθεί εξ ολοκλήρου η καθαρή αξία της δαπάνης. {...} Οι επιμέρους πληρωμές ποσών 2.420,72€ και 1.409,56€, στις 23-02-2018 και 9-11-2018, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού 3.830,28€, προς την εταιρεία «ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.» πρέπει να θεωρηθούν νομίμως εκπεσθείσες, καθότι εξοφλήθηκαν εξ ολοκλήρου τα ληφθέντα παραστατικά με την πιστωτική της κάρτα».

Επειδή, ως προς το Τ.Π.Υ. Νο 931/22-03-2018 εκδόσεως «ΑΣΤΙΚΟΥ ΚΤΕΛ ΝΟΜΟΥ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», καθαρής αξίας 15.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.600,00€, ήτοι συνολικής αξίας 18.600,00€, η φορολογική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 11.100,00€, το οποίο καταβλήθηκε διατραπεζικά, και απέρριψε μέρος αυτού που εξοφλήθηκε με επιταγή εκδόσεως της νομικής οντότητας «LUCKY CUP Α.Ε.», της 31-03-2019, αξίας 7.500,00€. (σελ. 115 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος)

Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη σχέση της με την εκδότρια της επιταγής, καθώς και τη συσχέτισή της καταβολής του ποσού με τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Καίτοι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) το σύνολο της συναλλαγής πρέπει να εξοφλείται διατραπεζικά ώστε η σχετική δαπάνη να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, η φορολογική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση μέρος του τιμολογίου που εξοφλήθηκε σύννομα ποσού 11.100,00€, που γίνεται αποδεκτό με την παρούσα απόφαση, καθώς δε δύναται να χειροτερεύσει η θέση της προσφεύγουσας.

Επειδή, ως προς το Τ.-Δ.Α. Νο 102331/12-06-2018 εκδόσεως της νομικής οντότητας «QUESTONLINE ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ», καθαρής αξίας 901,60€, (σελίδα 116 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε αυτήν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς από το προσκομισθέν αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού δεν προέκυπτε το όνομα του δικαιούχου.

Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα εξόφλησε μέρος της συνολικής αξίας της συναλλαγής, δια πιστωτικής κάρτας της τράπεζας Πειραιώς με την καταβολή τεσσάρων (4) δόσεων, ποσού εκάστης 186,33€, κατά το έτος 2018. Οπότε, η εν λόγω δαπάνη ορθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση.

Επειδή, ως προς τα τιμολόγια Νο 359/2018 και 360/2018 εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του Γιαννούλα Αναστασίου», καθαρής αξίας 901,60€ και 1.935,50€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 3.011,50€ (προ Φ.Π.Α. 24%), σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 116) προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή τα κάτωθι αποδεικτικά μεταφοράς εμβασμάτων από λογαριασμό της προσφεύγουσας με IBAN 7301724060005406085917590, στον λογαριασμό του Γιαννούλα Αναστασίου με IBAN GR 340110362000003624298721:

Τραπεζικό Ίδρυμα	Ημ. Συναλλαγής	Κωδ. Συναλλαγής	Ποσό Μεταφ.
Πειραιώς	26.03.2018	F28T081198516	1000,00
Πειραιώς	11.06.2018	F928T082392783	700,00
Πειραιώς	21.11.2023	F928T03015601720	1.334,24

Περαιτέρω, προσκομίστηκε και το από 23.04.2018 γραμμάτιο είσπραξης μετρητών της Εθνικής Τράπεζας βάσει του οποίου φέρεται ο Καλαντζής Γεώργιος του Ηλία, να κατέθεσε ποσό 500,00€ στον λογαριασμό 3624298721 του Γιαννούλα Αναστασίου με αιτιολογία συναλλαγής LUCKY CUP. Λαμβάνοντας υπόψη ότι α) οι επίμαχες συναλλαγές με α/α 18 και 19 πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2018 και β) ότι δεν υπάρχει ειδική συμφωνία, έγγραφο ή σύμβαση το οποίο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου αποδεικνύοντας την τακτοποίηση και διευθέτηση μέρους της συναλλαγής το φορολογικό έτος 2023, ήτοι πέντε χρόνια μετά, η φορολογική αρχή δεν δέχτηκε ως αποδεικτικό εξόφλησης την μεταφορά ποσού 1.334,24€, το φορολογικό έτος 2023. Σημειώνεται δε ότι το εν λόγω ποσό, όχι μόνο καταβλήθηκε 5 χρόνια μετά τη συναλλαγή, αλλά και μετά την έναρξη του ελέγχου με την έκδοση της οικείας εντολής στις 13-11-2023. Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ποσό αυτό.

Επειδή, ως τα τιμολόγια Νο 34498/16-11-2018 και 34502/17-11-2018 εκδόσεως της οντότητας «Πέτρος Σπυρόπουλος & Σια Ο.Ε.», με διακριτικό τίτλο «MULTICLIMA» και Α.Φ.Μ. 999947382. καθαρής αξίας 1.167,46€ και 1.926,43€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 3.093,89€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €742,53, ήτοι συνολικής αξίας 3.836,42€, δεν αποδεικνύεται η εξατομικευμένη εξόφληση αυτών, με την καταβολή 24 δόσεων αξίας εκάστης 176,47€, μέσω της πιστωτικής κάρτας τράπεζας Πειραιώς.

Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ποσό αυτό.

Επειδή, ως η πληρωμή ποσού 2.420,72€, στις 23-02-2018, προς την εταιρεία «ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.», για εξόφληση τιμολογίων εκδόσεώς της, η εν λόγω καταβολή πραγματοποιήθηκε, από την εταιρεία «LUCKY CUP Ι.Κ.Ε.». στις 15-03-2018.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ως η πληρωμή ποσού 1.409,56€, στις 9-11-2018, προς την εταιρεία «ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.», για εξόφληση τιμολογίων εκδόσεώς της, η δαπάνη αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους, όπως προκύπτει από τη θεωρηθείσα, την 16-12-2024, έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής (σελίδα 115).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσπελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, για τις λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των φορολογικών ετών 2018 και 2019, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι από τα τηρηθέντα διπλογραφικά βιβλία της προκύπτουν χρεωστικοί τόκοι, ποσών 4.635,64€ και 5.481,81€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Ωστόσο, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 121) προκύπτει ότι χρεωστικοί τόκοι, ποσών 4.635,64€ και 5.481,81€, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, εκπέστηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα των εν λόγω ετών.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως **παρελκυστικά προβαλλόμενος**.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα τονίζει ότι: «όλες οι ενστάσεις της, που μειώνουν τα καταλογισθέντα (ως αποκρυβέντα) ακαθάριστα έσοδα της πρέπει να μειώσουν ισόποσα τις καταλογισθείσες εκροές της και οι αντίστοιχες ενστάσεις της, που αποκαθιστούν τις εκπεσθείσες δαπάνες της, πρέπει να αυξήσουν ισόποσα τις φορολογητέες εισροές της και το φόρο αυτών».

Επειδή, με την παρούσα απόφαση, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 360.142,57€, καθώς η πίστωση στον τραπεζικό της λογαριασμό, την 22-01-2018, ποσού 4.340,00€, προερχόταν από τον πελάτη της «ΕΦΡΑΙΜΙΔΗ-ΚΑΤΣΙΩΡΑ Ο.Ε.», για εξόφληση του εκδοθέντος φορολογικού της στοιχείου αξίας Τ.Π.Υ. Νο 3/31-12-2017, καθαρής αξίας 3.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 840,00€, ήτοι αφορούσε πώληση του προηγούμενου φορολογικού έτους και συνεπώς οι πρωτογενείς πιστώσεις σε τραπεζικό της λογαριασμό από άγνωστη αιτία/αδικαιολόγητες, κατά το φορολογικό έτος 2018, περιορίστηκαν σε 58.341,26€. Αντίστοιχα, επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσας απόφασης και οι αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας για τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένο προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της και εισροών της, , γίνεται εν μέρει αποδεκτός ήτοι μόνον για τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2018 και μόνον ως προς το σκέλος των φορολογητέων εκροών.

Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 846/16-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 57 του Ν.5104/2024 9Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 2.500,00€, επειδή διαπιστώθηκε η μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024) υποχρεώσεις της, για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, καθώς δε διαφύλαξε τμήμα των ηλεκτρονικών της αρχείων που παρήχθησαν από την Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου FGB17005639, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπενθυμίζει ότι: «Αναφορικά με την υπ' αριθμ. 846/16-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο, ποσού 2.500,00€, αναμένει να της παραδοθούν τα σχετικά αρχεία από την εταιρεία συντήρησης του Φ.Η.Μ, τα οποία θα κοινοποιήσει μόλις τα λάβει».

Ωστόσο, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν τα λοιπά ηλεκτρονικά αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt που παρήχθησαν από την Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου FGB17005639, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος τυγχάνει απορριπτέος.

Με βάση όλα τα προαναφερθέντα, επαναπροσδιορίζονται τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2018)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	301.801,31	364.482,57	360.142,57	58.341,26
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	78.947,53	78.947,53	78.947,53	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	222.853,78	285.535,04	281.195,04	58.341,26
Μείον: Έξοδα προ τόκων και αποσβέσεων	248.464,33	248.464,33	248.464,33	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ, ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	(25.610,55)	37.070,71	32.730,71	58.341,26
Μείον: Αποσβέσεις	15.548,42	15.548,42	15.548,42	0,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	4.635,64	4.635,64	4.635,64	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	(45.794,61)	16.886,65	12.546,65	58.341,26
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	15.040,70	71.934,06	69.513,34	54.472,64
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ (ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ)	(30.753,91)	88.820,71	82.059,99	112.813,90
Πλέον: Ζημία παρελθουσών χρήσεων	(28.974,42)	(6.298,46)	(6.298,46)	22.675,96
ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(59.728,33)	82.522,25	75.761,53	135.489,86

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 1.1.-31.12.2019)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	120.327,98	248.840,28	248.840,28	128.512,30
Μείον: ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	29.855,34	29.855,34	29.855,34	0,00
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	90.472,64	218.984,94	218.984,94	128.512,30
Πλέον: Λοιπά έσοδα	21.673,77	21.673,77	21.673,77	0,00
Μείον: Έξοδα προ τόκων και αποσβέσεων	136.601,05	136.601,05	136.601,05	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ, ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	(24.454,64)	37.070,71	37.070,71	128.512,30
Μείον: Αποσβέσεις	17.256,21	17.256,21	17.256,21	0,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	5.481,81	5.481,81	5.481,81	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	(47.192,66)	81.319,64	81.319,64	128.512,30
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	3.061,31	47.180,95	47.180,95	44.119,64
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ (ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ)	(44.131,35)	128.500,59	128.500,59	172.631,94
Πλέον: Ζημία παρελθουσών χρήσεων	(59.728,33)	0,00	0,00	(59.728,33)
ΚΑΘΑΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)	(103.859,68)	128.500,59	128.500,59	232.360,27

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 16/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου 18476 (ELENXIS 6368000) ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «ΝΙΑΒΕΡΑ Α.Ε.», με Α.Φ.Μ. 800801179.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ. 844/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			82.522,25	75.761,53	75.761,53
ή Ζημίες		59.728,33			(59.728,33)
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		23.931,45	21.970,84	21.970,84
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος(άρθρο 31 Ν.3986/11		800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			11.965,73	10.985,42	10.985,42
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	800,00	36.697,18	33.756,26	32.956,26
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

2)Υπ' αριθμ. 845/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Φορολογικό έτος 2019		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη			128.500,59	128.500,59	128.500,59
ή Ζημίες		103.859,68			(103.859,68)
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		30.840,14	30.840,14	30,840,14
Τέλος επιτηδεύματος(άρθρο 31 Ν.3986/11		950,00	950,00	950,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε					0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			15.420,07	15.420,07	15.420,07
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	800,00	47.210,21	47.210,21	46.260,21
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

3) Υπ' αριθμ. 842/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	301.801,31	364.482,57	360.142,57	58.341,26
Αξία φορολογητέων εισροών	165.799,04	151.000,82	151.000,82	(14.798,22)
Φόρος εκροών	72.432,32	87.475,82	86.434,22	14.001,90
Υπόλοιπο φόρου εισροών	72.490,29	67.069,98	67.069,98	(5.420,31)
Πιστωτικό υπόλοιπο	57,97			(57,97)
Χρεωστικό υπόλοιπο		20.405,84	19.364,24	19.364,24
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		10.202,93	9.682,12	9.682,12
Σύνολο φόρου για καταβολή		30.608,77	29.046,36	29.046,36
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	57,97			(57,97)

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

4) Υπ' αριθμ. 843/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019.

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Χρεωστικό υπόλοιπο	33.865,79
Πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν. 4987/2022	16.932,91
Σύνολο φόρου για καταβολή	50.798,70

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

5.Υπ' αριθμ. 846/16.12.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2024.

Πρόστιμο άρθρου 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. για «μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις.».	Ποσό προστίμου
	2.500,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.