



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 05-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 759



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

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 **03-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και τον διακριτικό τίτλο «..... Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αρ., κατά: α) της με αριθμ./03-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, β) της με αριθμ./03-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019, γ) της με αριθμ./03-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2018, δ) της με αριθμ./03-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. Περιόδου 1-1/31-12-2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, 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 **03-01-2025** 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./**03-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, υπολογίστηκε διαφορά ύψους 41.723,11€ στις ζημίες χρήσης (από 78.366,31 βάσει δήλωσης σε 36.643,20€ βάσει ελέγχου).

Με την υπ' αριθμ./03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το ποσό για επιστροφή κατά 4.031,18€ (από 33.242,83€ βάσει δήλωσης σε 29.211,65€ βάσει ελέγχου).

Με την υπ' αριθμ./03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο (ποσό για έκπτωση) κατά 5.620,63€ (από 48.791,44€ βάσει δήλωσης σε 43.170,81€ βάσει ελέγχου).

Με την υπ' αριθμ./03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 21.843,15€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^A του ν.4987/2022 ύψους 10.921,58€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 32.764,73€.

Σύμφωνα με τη με αριθμό/10-03-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας βάσει της με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφασης του διοικητή της ΑΑΔΕ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «Δραστηριότητες μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών», για τα φορ. έτη 2018 και 2019 στα φορολογικά αντικείμενα εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4172/2013 , ν. 4987/2022, ν. 5104/2024 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1124/2015, ΠΟΛ 1036/2017, ΠΟΛ. 1067/2018, καθώς και του άρθρου 71 ν. 5144/2024 και έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η προτεραιοποίηση της υπόθεσης για έλεγχο το έτος 2023, ενώ στα πλαίσια αυτού λήφθηκαν υπόψη και τα παρακάτω πληροφοριακά δελτία με συνημμένες τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, ήτοι:

- Το με αρ. πρωτ./11-09-2024 πληροφοριακό δελτίο με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της υπηρεσίας ερευνών και διασφάλισης δημοσίων εσόδων

Θεσσαλονίκης (ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης) για την επιχείρηση «.....
ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ

- Το με αρ. πρωτ./04-10-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης (αρ. πρωτ. εισερχόμενου ΕΜΠ/02-10-2024, με την από 02-10-2024 συνημμένη έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2017) και ΚΦΔ (Ν. 4987/2022-5104/2024) για την επιχείρηση «..... ..», με ΑΦΜ

Ακολούθως η εν λόγω εντολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα, μέσω της πλατφόρμας «e-κοινοποίηση» της ΑΑΔΕ, συνημμένη στην υπ' αριθμ. πρωτ./17-05-2023 γνωστοποίηση ΠΟΛ 1073/2018.

Επιπρόσθετα, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά, μέσω της πλατφόρμας «e-κοινοποίηση» της ΑΑΔΕ η υπ' αριθμ. πρωτ./15-01-2024 πρόσκληση του άρθρου 14 Ν. 4174/2013 για προσκόμιση βιβλίων και λοιπών στοιχείων εντός της τασσόμενης σε αυτή προθεσμίας.

Στη φορολογία εισοδήματος από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν διαπιστώθηκε ότι τα παρακάτω ποσά συνιστούν λογιστικές διαφορές:

Για το φορολογικό έτος 2018 το σύνολο των λογιστικών διαφορών ανέρχεται στο ποσό των 41.723,11€. Ειδικότερα:

- 1) Στο έτος 2018 διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης υπάρχει η παρακάτω ταμειακή εγγραφή:

Ημερομηνία	Άρθρο	Λογ/σμός	Περιγραφή	Παρ/κός	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
25/07/2018	29154	38.01.00.0000	Ταμείο	ΑΠ ...		0.00	25.000.00

Από τον έλεγχο των παραστατικών διαπιστώθηκε ότι η ΑΠ .../25-07-2018 αναγράφει πληρωμή 25.000,00€ προς τον έναντι λογαριασμού, με τρεις τραπεζικές επιταγές των 5.000,00, 1.000,00 και 4.000,00€, αντίγραφα των οποίων επισυνάπτονται στην απόδειξη, δηλαδή συνολικά πληρωμή 10.000,00€. Από τον έλεγχο καταλογίζεται η θετική διαφορά των 15.000,00€ του ταμείου ως λογιστική διαφορά.

- 2) η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ. με αριθμό και ημερομηνία/23-02-2018) από την επιχείρηση «..... ..», με ΑΦΜ, κατά το φορολογικό έτος 2018, καθαρής αξίας 484,00€, πλέον ΦΠΑ 116,16€ και συνολικής αξίας 600,16€.

- 3) Στο έτος 2018 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπάρχουν δαπάνες μισθοδοσίας άνω των 500,00€ που η ολική τους εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, συνολικού

ποσού 24.117,44€.

4) Δεν εκπίπτει ποσό δαπανών ύψους 761,11€ σε διάφορες εγγραφές στους λογαριασμούς 64.12.00.000 και 64.12.00.0024, ποσό που από τον έλεγχο κρίθηκε ότι αφορά δαπάνες ψυχαγωγίας.

5) Δεν εκπίπτει ποσό δαπανών ύψους 1.360,56€ σε διάφορες εγγραφές στους λογαριασμούς 64.04.00.0024, 64.07.00.124 και 64.12.00.0024 με την αιτιολογία εγγραφής «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ ΑΝΕΥ ΜΥΦ», ποσό που από τον έλεγχο κρίθηκε ότι αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Για το φορολογικό έτος 2019, το σύνολο των λογιστικών διαφορών ανέρχεται στο ποσό των 87.134,81€, Ειδικότερα:

- 1) η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ. με αριθμό και ημερομηνία/08-04-2019,/13-04-2019,/17-04-2019,/19-04-2019,/24-04-2019,/25-04-2019 και/30-04-2019) από την επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ, κατά το φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 47.640,00€ πλέον ΦΠΑ 11.433,60€ και συνολικής αξίας 59.073,60€.
- 2) Στο έτος 2019 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπάρχουν δαπάνες μισθοδοσίας άνω των 500,00€ που η ολική τους εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, συνολικού ποσού 10.014,38€.
- 3) Στο έτος 2019 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπάρχουν δαπάνες μισθοδοσίας άνω των 500,00€ που η ολική τους εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, συνολικού ποσού 23.620,77€.
- 4) Διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αναμορφώθηκε το τέλος του επιτηδεύματος της ελεγχόμενης περιόδου 2019 ποσού 1.000,00€.
- 5) Δεν εκπίπτει ποσό δαπανών ύψους 2.950,15€ σε διάφορες εγγραφές στους λογαριασμούς 64.11.00.000, 64.12.00.000, 64.12.00.0013, 64.12.00.0024, 64.12.00.011 και 62.12.00.0124, ποσό που από τον έλεγχο κρίθηκε ότι αφορά δαπάνες ψυχαγωγίας.
- 6) Δεν εκπίπτει ποσό δαπανών ύψους 1.526,74€, σε διάφορες εγγραφές στους λογαριασμούς 64.12.00.0013, 64.12.00.0024 και 64.07.00.0024, με την αιτιολογία εγγραφής «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ ΑΝΕΥ ΜΥΦ», ποσό που από τον έλεγχο κρίθηκε ότι αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.
- 7) Όσον αφορά την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (υπολογισμός κύριου φόρου, υπολογισμός προκαταβολής έναντι των φορολογικών υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός τελών χαρτοσήμου επί των ενοικίων κ.λπ.) κατόπιν έκπτωσης

α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το αρ. 9 του ν. 4172/2013 στο έτος 2019, διαπιστώθηκε ότι στον κωδικό 585 (διάφορα λειτουργικά έξοδα) του πίνακα Ζ' του εντύπου Ε3 το ποσό που καταχωρήθηκε ανέρχεται σε 732.044,32€, ενώ το ποσό που προκύπτει από τα βιβλία ανέρχεται σε 731.665,55€, δηλαδή υπάρχει μια διαφορά ύψους 382,77€, η οποία υπολογίζεται από το έλεγχο ως λογιστική διαφορά.

Από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή διαφορές που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρή κέρδη/ζημίες των επίμαχων φορολογικών ετών, όπως αυτά προκύπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιόρισε με την προσθήκη των προαναφερόμενων λογιστικών διαφορών. Βάσει των ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2018, μειώθηκε η δηλωθείσα από την προσφεύγουσα ζημία από 78.366,34€ σε 36.643,20€, ήτοι προέκυψε διαφορά ζημίας ύψους 41.723,11€, ενώ για το φορ. έτος 2019, ο έλεγχος διαπίστωσε κέρδη ύψους 16.796,58€ έναντι ζημιών ύψους 112.061,34€ που δήλωσε η προσφεύγουσα.

Ως προς τον ΦΠΑ από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές ανά φορολογική περίοδο:

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές, η συνολική αξία των οποίων ανέρχεται σε 25.997,64€, πλέον ΦΠΑ 5.620,63€.

Ειδικότερα:

- 1) Διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης αξίας 8.558,86€ με ΦΠΑ δαπανών 1.305,53€ στο έτος 2018. Ο ΦΠΑ αυτών των δαπανών, δεν εκπίπτει και καταλογίζεται από τον έλεγχο.
- 2) Διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες Ε.Ι.Χ. μέχρι εννέα (9) θέσεων αξίας 794,22 € με ΦΠΑ δαπανών 186,52€ στο έτος 2018. Ο ΦΠΑ αυτών των δαπανών, δεν εκπίπτει και καταλογίζεται από τον έλεγχο.
- 3) Από τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε ότι ποσό 1.360,56€ για το έτος 2018 αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Ο ΦΠΑ αυτών των δαπανών που ανέρχεται σε 326,55€ δεν εκπίπτει και καταλογίζεται από τον έλεγχο.
- 4) Σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2018 υπάρχει θετική διαφορά του ταμείου ποσού 15.000,00€. Το ποσό των 15.000,00€ προστίθεται στις φορολογητέες εκροές με ΦΠΑ 24% και ο ΦΠΑ που

αντιστοιχεί ύψους 3.600,00€ προστίθεται στον φόρο εκροών.

- 5) Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ. με αριθμό και ημερομηνία/23-02-2018) από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, κατά το φορολογικό έτος 2018, καθαρής αξίας 484,00€, πλέον ΦΠΑ 116,16€ και συνολικής αξίας 600,16€. Η καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ποσού 484,00€ αφαιρείται από τις φορολογητέες αγορές και δαπάνες του μηνός Φεβρουαρίου του έτους 2018. Το ποσό των 116,16€ αφαιρείται από τον ΦΠΑ των φορολογητέων αγορών και δαπανών του μηνός Φεβρουαρίου του έτους 2018.

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές, η συνολική αξία των οποίων ανέρχεται σε 72.559,14€ πλέον ΦΠΑ 16.222,52€

Ειδικότερα :

- 1) Διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης αξίας 22.310,11€ με ΦΠΑ δαπανών 4.032,64€ στο έτος 2019. Ο ΦΠΑ των δαπανών αυτών, δεν εκπίπτει και καταλογίζεται από τον έλεγχο.
- 2) Διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες Ε.Ι.Χ. μέχρι εννέα (9) θέσεων αξίας 1.082,29€ με ΦΠΑ δαπανών 259,78€ στο έτος 2019. Ο ΦΠΑ αυτών των δαπανών δεν εκπίπτει και καταλογίζεται από τον έλεγχο.
- 3) Από τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε ότι ποσό 1.526,74€ για το έτος 2019 αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Ο ΦΠΑ αυτών των δαπανών που ανέρχεται σε 496,50€ δεν εκπίπτει και καταλογίζεται από τον έλεγχο.
- 4) Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ. με αριθμό και ημερομηνία/08-04-2019,/13-04-2019,/17-04-2019,/19-04-2019,/24-04-2019,/25-04-2019 και/30-04-2019) από την επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ, κατά το φορ. έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 47.640,00€ πλέον ΦΠΑ 11.433,60€ και συνολικής αξίας 59.073,60€. Η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 47.640,00€ για το έτος 2019 καταλογίζεται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά. Το ποσό των 47.640,00€ αφαιρείται από τις φορολογητέες αγορές και δαπάνες του μηνός Απριλίου του έτους 2019. Το ποσό των 11.433,60€ αφαιρείται από τον ΦΠΑ των φορολογητέων αγορών και δαπανών του μηνός Απριλίου του έτους 2019.

Σύμφωνα με τα πορίσματα του ελέγχου, ενόψει των ανωτέρω διαπιστωθεισών διαφορών, στο έτος 2018 το πιστωτικό υπόλοιπο προσδιορίζεται σε 43.170,81€ και στο έτος 2019 προκύπτει για καταβολή ποσό ύψους 21.843,15€, πλέον του προστίμου του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν τη σύνταξη των επίμαχων εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 33 του ν. 5104/2024, εκδόθηκε από το 1^ο ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ./15-01-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση (άρθρου 33 ΚΦΔ και αρ. 6 Ν. 2690/1999), με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ) Θεσσαλονίκης, με το οποίο έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις – αποτελέσματα του ελέγχου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της επί των ελεγκτικών διαπιστώσεων, εφόσον τις αμφισβητεί, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Η προσφεύγουσα στον λογαριασμό της οποίας αναρτήθηκε ψηφιακά, στις 15-11-2024, μέσω της εφαρμογής «e-κοινοποίηση» της ΑΑΔΕ, ενώ ακολούθησε αυθημερόν και ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τη φορολογούμενη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τόσο το προαναφερόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όσο και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ, δε διατύπωσε τις απόψεις της επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, αφήνοντας να παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω προθεσμία. Η ανάγνωση από την προσφεύγουσα του ανωτέρω ηλεκτρονικού μηνύματος συντελέστηκε στις 15-11-2024.

Ακολούθως, συντάχθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η από 05-12-2024 και με ημερομηνία θεώρησης 06-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των ν. 4172/2013, ν. 4987/2022, ν. 5104/2024 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017, ΠΟΛ. 1067/2018, η από 05-12-2024 και με ημερομηνία θεώρησης 06-12-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, καθώς και η από 05-12-2024 και με ημερομηνία θεώρησης 06-12-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΔ – αρ. 66 ν. 4174/2013 – ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ και στη συνέχεια εκδόθηκαν από τον ίδιο οι προσβαλλόμενες πράξεις. Οι ανωτέρω εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ, καθώς και οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αναρτήθηκαν ψηφιακά στο λογαριασμό της προσφεύγουσας στις 06-12-2024, μέσω της εφαρμογής «e-κοινοποίηση» της ΑΑΔΕ, ενώ ακολούθησε αυθημερόν και ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τη φορολογούμενη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η ανάρτηση αναφορικά με τις

οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΔ αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα στις 06-12-2024, ενώ η ανάρτηση αναφορικά με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναγνώστηκε στις 10-12-2024.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/03-01-2025 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων θεωρώντας τα πορίσματα του ελέγχου παντελώς εσφαλμένα για τους παρακάτω λόγους:

1. Αναφορικά με τη λογιστική διαφορά ποσού 15.000,00€, η οποία αφορά τον προμηθευτή (χρήση 2018), εσφαλμένα ο έλεγχος διαπίστωσε επισύναψη στην απόδειξη τριών (3) επιταγών (ποσών 5.000,00€, 4.000,00€ και 1.000,00€) αντί του ορθού, ήτοι τεσσάρων (4) επιταγών αξίας 10.000,00€, 10.000,00€, 4.000,00€ και 1.000,00€. Συνεπώς, εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ως θετική διαφορά το ποσό των 15.000,00€, αφού το ποσό των 25.000,00€ εξοφλήθηκε στο σύνολό του με τις ως άνω τέσσερις (4) τραπεζικές επιταγές.
2. Αναφορικά με το Τ.Π.Υ. με αριθμό και ημερομηνία/23-02-2018 έκδοσης από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά το φορ. έτος 2018, καθαρής αξίας 484,00€ πλέον ΦΠΑ 116,16€ και συνολικής αξίας 600,16€ εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο ως εικονικό, καθώς η συναλλαγή έλαβε χώρα εν τοις πράγμασι, καλόπιστα η προσφεύγουσα καταχώρησε το επίμαχο τιμολόγιο και ορθά εξέπεσε του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ ιδίως από τη στιγμή που εξόφλησε το αναγραφόμενο σ' αυτό ποσό τραπεζικά. Το βάρος της απόδειξης το φέρει η Διοίκηση. Αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί της εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου. Ο έλεγχος στηρίχθηκε στα συμπεράσματα του ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης, χωρίς να αποδεικνύει την εικονικότητα της συγκεκριμένης συναλλαγής και δίχως να λαμβάνει υπόψη ότι ο τζίρος της επιχείρησης της προσφεύγουσας ήταν αρκετά υψηλός και επομένως, δεν προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος η καταχώρηση μεμονωμένου τιμολογίου ύψους 484,00€ πλέον ΦΠΑ. Εξάλλου με την εκδότρια επιχείρηση συνεργάστηκε μία μόνο φορά.
3. Αναφορικά με την εξόφληση δαπανών μισθοδοσίας ποσού 23.620,77€, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου το φορ. έτος 2019, ήταν αδύνατη η καταβολή της μισθοδοσίας των υπαλλήλων της με τη χρήση τραπεζικού μέσου, δεδομένης της επιβληθείσας από τη Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης κατάσχεσης σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας στην Τράπεζα ALPHA

BANK για οφειλή ποσού 30.000,00€.

4. Αναφορικά με τη λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ. με αριθμό και ημερομηνία/08-04-2019,/13-04-2019,/17-04-209,/19-04-2019,/24-04-2019,/25-04-2019 και/30-04-2019) από την επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.», με ΑΦΜ, κατά το φορ. έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 47.640,00€ πλέον ΦΠΑ 11.433,60€ και συνολικής αξίας 59.073,60€ εσφαλμένα κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά καθόσον ο έλεγχος στηρίχθηκε στα πορίσματα του ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης, με την οποία συναλλάχθηκε καλόπιστα, χωρίς να αποδεικνύει την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν και τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου.
5. Ως προς τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο διαφορές που αφορούν δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης, ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, που βάσει του ελέγχου ΦΠΑ διαφοροποίησαν το ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, ο έλεγχος εσφαλμένα, εν προκειμένω, εφάρμοσε το άρθρο 30 του ν. 2859/2000. Η εν λόγω διάταξη αποτελεί αντιγραφή της διάταξης του αρ. 23 παρ. 4δ' του ν. 1642/1986, η οποία κρίθηκε αντισυνταγματική.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 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.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν.4987/2022. 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 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 «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, 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 ίσχυαν 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: «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 [...]ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και».

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. 30§4 του 356/1974 (ΚΕΔΕ) : 4. Η κατάσχεση μπορεί να περιοριστεί σε μικρότερο ποσό ή ποσοστό, μετά από αιτιολογημένη απόφαση εκείνου που την επέβαλε.

Επειδή ως προς τον **πρώτο ισχυρισμό**, διαπιστώθηκε ότι στην ΑΠ/25-07-2018 αναγράφεται πληρωμή 25.000,00€ προς τον έναντι λογαριασμού με τρεις (3) τραπεζικές επιταγές των 5.000,00, 1.000,00 και 4.000,00€ αντίγραφα των οποίων επισυνάπτονται στην ανωτέρω απόδειξη, δηλαδή συνολικά πραγματοποιήθηκε πληρωμή 10.000,00€. Ως εκ τούτου, ορθά ο έλεγχος καταλογίζει τη θετική διαφορά των 15.000,00€ του ταμείου ως λογιστική διαφορά. Ως προς τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα τέσσερις (4) τραπεζικές επιταγές διαπιστώνεται ότι πρόκειται για επιταγές με διαφορετικό αριθμό επιταγής, διαφορετική ημερομηνία και διαφορετικά ποσά σε σχέση με αυτές που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή ως προς τον **τρίτο ισχυρισμό**, αναφορικά με την εξόφληση δαπανών μισθοδοσίας ποσού 23.620,77€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου για το φορ. έτος 2019, από τα διαλαμβανόμενα στην επίμαχη έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ελέγχθηκε η ορθή έκπτωση των δαπανών από την προσφεύγουσα για τα επίμαχα φορολογικά έτη, με βάση τα κριτήρια του αρ. 22 του ν. 4172/2013 καθώς και αν μεταξύ των δαπανών της υφίστανται και μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει του αρ. 23 του ίδιου ως άνω νόμου και ο έλεγχος έκρινε ότι στο φορολογικό έτος 2018 υπάρχουν δαπάνες μισθοδοσίας άνω των 500,00 ευρώ που η ολική τους εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, συνολικού ποσού 24.117,44€ και στο φορ. έτος 2019 οι δαπάνες μισθοδοσίας άνω των 500,00€ που η ολική τους εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ανέρχεται στο ποσό των 23.620,77€. Επιπλέον, στο φορ. έτος 2019 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπάρχουν δαπάνες άνω των 500,00€, που η ολική τους εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, συνολικού ποσού 10.014,38€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθά από τη φορολογική αρχή οι ως άνω δαπάνες καθαρής αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) της περ. β' και της περ. ιδ' του αρ. 23 του ν. 4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, γεγονός που και η ίδια η προσφεύγουσα ουσιαστικά συνομολογεί με την υπό εξέταση προσφυγή της, με την προσθήκη αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Ομοίως και ο ισχυρισμός περί αδυναμίας τραπεζικών ενεργειών λόγω κατάσχεσης εις χείρας τρίτων που επιβλήθηκε το έτος 2019 για οφειλές της προς τη Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι είχε τη δυνατότητα να υποβάλει στην αρμόδια για την κατάσχεση φορολογική αρχή, σχετικό αίτημα για περιορισμό του ποσού ή του ποσοστού της κατάσχεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 30§4 του Ν.Δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ), όπως ίσχυε.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό (περί εικονικότητας φορολογικών στοιχείων):

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. ΣΤΕ 2316/1991, 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 (παραβαση 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕφθεσ 41/2002, Δ.Ν.Φ. 2003, σελ 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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 σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης 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), 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 (παράβαση 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 σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την εικονικότητα, κρίσιμος τυγχάνει ο έλεγχος που διενεργήθηκε στις εκδότριες επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ και «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα διαβιβασθέντα στη φορολογική αρχή πληροφοριακά έγγραφα και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/νίκης που επισυνάπτονται σε αυτά, από τα οποία προκύπτει ότι τα αναφερόμενα σε αυτές φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν είχαν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις αναφερόμενες στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία τους συναλλαγές. Ανάμεσα στους λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, που εκδόθηκαν από τις ως άνω επιχειρήσεις «.....», με ΑΦΜ και «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ, είναι και η προσφεύγουσα.

Επειδή, στην από 05-09-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ Ν.4308/2014 & Ν.4987/2022 (Ν. 5104/2024) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την ελεγχόμενη επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.», αναφέρονται μεταξύ άλλων τα παρακάτω:

- η ελεγχόμενη ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν πραγματοποίησε οποιοδήποτε αγορά εμπορευμάτων, ούτε είχε αποθέματα και συνεπώς είναι αδύνατο να πραγματοποίησε οποιαδήποτε πώληση και να παρείχε οποιαδήποτε υπηρεσία, σε κανένα από τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη,
- στα τιμολόγια ως τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων αναγράφεται η έδρα της ελεγχόμενης, η οποία ουδέποτε λειτούργησε και συνεπώς δεν μπορούσε να γίνει οποιαδήποτε αποστολή από εκεί,
- από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης διαπιστώθηκαν τραπεζικές μεταφορές, με άμεση ανάληψη των ποσών αυτών σε μετρητά,
- τα ποσά των επιταγών, οι οποίες υποτίθεται παραδόθηκαν από την προς εξόφληση της ελεγχόμενης, δεν κατατέθηκαν ποτέ στους λογαριασμούς της. Όπως προαναφέρθηκε αναλυτικότερα στις παραγράφους που αφορούν στον έλεγχο κάθε προμηθευτή της ξεχωριστά, η ελεγχόμενη δεν χρησιμοποίησε τις επιταγές που έλαβε από την για την πληρωμή άλλων προμηθευτών.

Πέραν των προμηθευτών της, δεν προκύπτει ότι χρησιμοποίησε τις εν λόγω επιταγές για την πληρωμή άλλων εξόδων, καθόσον οι υπόλοιπες δηλωθείσες στις ΜΥΦ δαπάνες της ελεγχόμενης είναι ελάχιστες.

Ως εκ τούτου, από τη στιγμή που οι επιταγές δεν κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς, ούτε παραδόθηκαν από την ελεγχόμενη για την πληρωμή άλλων εξόδων της, ο έλεγχος οδηγείται στο συμπέρασμα ότι είτε δεν εισπράχθηκαν τελικά, είτε εισπράχθηκαν, αλλά το χρηματικό ποσό επιστράφηκε στον πελάτη που υποτίθεται ότι πλήρωσε την ελεγχόμενη.

Από τον τρόπο διαχείρισης των πληρωμών που υποτίθεται ότι έλαβε, διαπιστώνεται ότι οι παραπάνω χρηματικές καταβολές δεν είχαν σκοπό την πραγματική εξόφληση των παραστατικών, αλλά πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια και νομιμοφάνεια στις υποτιθέμενες συναλλαγές και να εμφανίζεται ότι η λήπτρια των φορολογικών στοιχείων ενήργησε καλόπιστα.

Συνεπώς, από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι τα παραπάνω σαράντα έξι (46) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 372.520,70€ πλέον ΦΠΑ 89.404,97€ και συνολικής αξίας 461.925,67€ που η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε προς την οντότητα ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ, ήτοι: επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 47.640,00€ πλέον ΦΠΑ 11.433,60€ και συνολικής αξίας 59.073,60€ κατά το φορολογικό έτος 2019 ... είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.»

Επειδή, στην από 02-10-2024 έκθεση ελέγχου των διατάξεων ν.4308/2017 (ΕΛΠ) και του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για την επιχείρηση με Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, στις σελίδες 36-37 σχετικά με τις αποδείξεις εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων μεταξύ άλλων αναφέρονται τα παρακάτω:

«...Λαμβάνοντας υπόψη τις μέχρι τώρα έρευνες της υπηρεσίας μας και επειδή διαπιστώθηκε ότι:

1. Η ελεγχόμενη εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη αφού παρότι αναζητήθηκε στη δηλωθείσα από την ίδια έδρα, στο Πιερίας θέση αρ. αγρ. Κατερίνη δεν βρέθηκε αλλά ούτε οι περίοικοι τον γνώριζαν.

2. Η ελεγχόμενη δεν διέθετε επαγγελματική έδρα για τα ελεγχόμενα έτη 2018-2020 αλλά ούτε και αποθηκευτικούς χώρους για τα εμπορεύματα που πωλούσε οικοδομικά υλικά κ.λπ.

3. Η ελεγχόμενη δεν είχε αγορές όπως προκύπτει και από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων σχετικές με το αντικείμενο δραστηριότητας της (χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών) καθόσον δηλώνεται ως πελάτης από συναλλασσόμενες επιχειρήσεις που αφορούν μικρής αξίας δαπάνες σε σχέση με τις πωλήσεις της.

4. Το γεγονός ότι μετά από έγγραφη πρόσκληση του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά αρχεία (τηρηθέντα βιβλία, παραστατικά αγορών – δαπανών- λοιπά δικαιολογητικά και τα τιμολόγια πωλήσεων εμπορευμάτων ή τιμολόγια παροχής για τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών)στον έλεγχο .

5. Η ελεγχόμενη δεν διέθετε ικανό προσωπικό για την άσκηση του επαγγέλματος της, προκειμένου να διενεργεί την πληθώρα των εμπορικών πράξεων, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών (ΜΥΦ),τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Ε. και δηλώσεις ΦΠΑ.

6. Η ελεγχόμενη δεν έχει στην κατοχή της Μηχανήματα έργων και κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να ασκήσει την δηλωθείσα στις φορολογικές αρχές, δραστηριότητα της εκσκαφής - μετακίνησης γαιών.

7. Η ελεγχόμενη οντότητα, δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες, όπως τούτο προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής (ΜΥΦ).

8. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις, ΦΠΑ, Φ.Ε. και ΜΥΦ και τα ποσά δαπανών και εσόδων που δηλώθηκαν σε αυτές προκύπτουν τεράστιες αποκλίσεις .

9. Στις υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι τα ποσά των εκροών και των εισροών είναι τέτοια ώστε να προκύπτει ένα ελάχιστο ποσό ΦΠΑ για καταβολή, ώστε να προσδίδεται στις δηλώσεις μια αληθοφάνεια των συναλλαγών.

10. Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της.»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα τεκμηρίωναν και θα στοιχειοθετούσαν την πραγματοποίηση των κρινόμενων συναλλαγών. Εξάλλου, η επίκληση από την προσφεύγουσα ότι δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε συναλλαγή με την εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, πέραν της υπό κρίση συναλλαγής κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, αποτελεί απλά ένδειξη και σε καμία περίπτωση δεν αρκεί για την παραδοχή από τον έλεγχο ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές.

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.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό (περί αντισυνταγματικότητας του αρ. 30 του ν. 2859/2000)

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 30§1,4 του ν. 2859/2000: 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.[...]

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) [...]

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.[...]

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2,43,50,82,83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, περαιτέρω, η αρχή της νομιμότητας του φόρου επιβάλλει τη βεβαίωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογική 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, σε κάθε περίπτωση, 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 εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018 διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης αξίας 8.558,86€ με ΦΠΑ δαπανών 1.305,53€, ενώ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019 διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 22.310,11€ με ΦΠΑ δαπανών 4.032,64€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς από τη Φορολογική Αρχή, κρίθηκε ότι ο ΦΠΑ των ως άνω δαπανών της περ. δ' της παρ. 4 του αρ. 30 του ν. 2859/2000 δεν εκπίπτει και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από 03-12-2024 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 1ου ΕΛΚΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./03-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Με την με αριθμ./03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Ζημία που αναγνωρίζεται	78.366,31	36.643,20€	36.643,20€

Με την με αριθμ./03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019

Φορολογικό έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό ποσό	34.242,83	30.211,65	30.211,65	4.031,18
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό για επιστροφή	33.242,83	29.211,65€	29.211,65€	4.031,18

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018 -31/12/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	48.791,44	43.170,81	43.170,81	5.620,63
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	48.791,44	43.170,81€	43.170,81€	5.620,63

Με την με αριθμ./03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2019 -31/12/2019

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	21.843,15€	21.843,15€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022	10.921,58€	10.921,58€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.764,73€	32.764,73€

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. 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

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.