



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.6.2025

Αριθμός απόφασης: **1995**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., με έδρα στον, επί της οδού κατά α) της με αριθμό/20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό/20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της με αριθμό/20.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δ) της με αριθμό/20.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ε) της με αριθμό/20.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στ) της με αριθμό/20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Τα υπ' αριθ. /6.5.2025 και /28.5.2025 Συμπληρωματικά Υπομνήματα της προσφεύγουσας.
8. Την υπ' αριθ. /8.5.2025 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Το από 28.5.2025 έγγραφο πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
10. Την με αριθ. /8.5.2025 Απόφαση Παράταξης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία παρατάθηκε για τριάντα (30) ημέρες η προθεσμία έκδοσης της ενδικοφανούς.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό /20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 741.094,55€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 370.547,28€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.111.641,83€.

2. Με την με αριθμό /20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.10.2018- 31.12.2018, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 627.163,06 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 313.581,53€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 940.744,59€.

3. Με την με αριθμό /20.12.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 30.000,00 €, καθώς δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την υπ' αρ. /10.9.2024 Αίτημα Χορήγησης Αντιγράφων Λογιστικών Αρχείων του άρθρου 14 του ν.5104/2024 της Φορολογικής Αρχής και συγκεκριμένα τις φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου και για το χρονικό διάστημα 1.1.2018- 31.12.2018.

4. Με την με αριθμό /20.12.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) πρόστιμο, ύψους 2.500,00 €, διότι δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του δηλαδή δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του

ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. και β) πρόστιμο, ύψους 100,00 €, διότι υπέβαλε ελλιπή δήλωση- κατάσταση φορολογικών στοιχείων πελατών χωρίς τα δεδομένα των λιανικών πωλήσεων από τις εν χρήσει ΦΗΜ κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ..

5. Με την με αριθμό/20.12.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 250,00 €, διότι δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στο υπ' αρ./10.9.2024 Αίτημα Χορήγησης Αντιγράφων Λογιστικών Αρχείων του άρθρου 14 του ν.5104/2024 της Φορολογικής Αρχής και δεν προσκόμισε παραστατικά χονδρικών πωλήσεων, παραστατικά λιανικών πωλήσεων, στοιχεία αγορών, παγίων και δαπανών, δικαιολογητικά εξόφλησης συναλλαγών, χρηματοοικονομικές καταστάσεις και μισθοδοτικές καταστάσεις ΙΚΑ για το φορολογικό έτος 2018.

6. Με την με αριθμό/20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ύψους 11.859,41 € εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, ποσού 2.371,88€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 5.929,71€, και εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 1.185,94€, ήτοι συνολικό ποσό 21.346,94€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 20.12.2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ. και Τελών Χαρτοσήμου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της με αριθμό/25.10.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας για την περίοδο από 01.01.2018 έως 31.12.2018.

Αιτία της έκδοσης της ανωτέρω εντολής ελέγχου για την προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ ΕΠΙ ΣΥΜΒΑΣΕΙ, και δευτερεύουσες δραστηριότητες α) ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ, ΤΑΒΕΡΝΑ, ΨΑΡΟΤΑΒΕΡΝΑ, ΨΗΣΤΑΡΙΑ, ΧΩΡΙΣ ΖΩΝΤΑΝΗ ΜΟΥΣΙΚΗ Η ΜΕ ΟΡΧΗΣΤΡΑ ΛΙΓΟΤΕΡΗ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΟΡΓΑΝΩΝ (ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΑΓΕΤΑΙ ΣΤΗΝ/ΠΟΛ.1087/25.6.2003 (ΦΕΚ Β 932) ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΕΙ ΚΑΘΕ ΦΟΡΑ), ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ, β) ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ ΑΠΟ ΟΥΖΕΡΙ, ΜΕΖΕΔΟΠΩΛΕΙΟ, ΤΣΙΠΟΥΡΑΔΙΚΟ, ΖΥΘΟΠΩΛΕΙΟ ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕΡΒΙΡΙΣΜΑΤΟΣ, γ) ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ (Π.Χ. ΓΑΜΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ) και δ) ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ ΕΠΙ ΣΥΜΒΑΣΕΙ, αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτ./27.6.2023,/23.6.2023 και/23.6.2023 πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με τα οποία από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στον εκδότη προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 230.335,58€, πλέον Φ.Π.Α. 55.280,53€, ήτοι συνολικής αξίας 285.616,10€, εκδόσεως της επιχείρησης ΙΚΕ, ΑΦΜ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τα οποία εκδόθηκαν από πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υπ' αριθ./6.5.2025 και/28.5.2025 Συμπληρωματικά Υπομνήματά της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου και λόγω παράνομης αντιστροφής του ανατιθεμένου στη Φορολογική Αρχή βάρους αποδείξεως- Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές.
2. Εσφαλμένα, ουσιαστικώς αβάσιμη, ανατιολόγητη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 Ν. 5104/2024 (γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων).
3. Όλως επικουρικώς, για την αδόκητη περίπτωση που κριθεί ότι νομίμως χαρακτηρίστηκε, ως τεχνητή διευθέτηση, η συνεργασία μας με την εταιρεία, δεν εφαρμόστηκε ορθώς η ελεγκτική μέθοδος του προσδιορισμού φορολογητέας ύλης «με κάθε διαθέσιμο στοιχείο» και η εφαρμογή της τυγχάνει μη νόμιμη, πλημμελής, αναπόδεικτη και ανατιολόγητη, διότι αντί να ληφθεί υπόψιν κάθε διαθέσιμο στοιχείο, τελικώς ελήφθησαν υπ'όψιν μόνο τα έσοδα της αντισυμβαλλόμενης και ουσιαστικώς προσδιορίστηκε εξωπραγματική κερδοφορία της τάξεως του 100% επί των διογκομένων (δεκαπλάσιων από τα δηλωθέντα) ακαθαρίστων εσόδων.
4. Παράνομη επιβολή τελών χαρτοσήμου επί των συναλλαγών με την Εταιρεία - Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου επί τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού. Αφετηριακά, σημειώνεται ότι οι καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων, που αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εταιρείας ή επιχειρήσεως, πρέπει, για να υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου, να εμφανίζονται στις εγγραφές αυτές ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις και όχι ως πράξεις πραγματοποιούμενες στο πλαίσιο «τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού» (βλ. Π.Θ. Ρέππα, Φορολογία Χαρτοσήμου, Πέμπτη Έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2010, σελ. 323).
5. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί ύπαρξης αδικαιολόγητων πιστώσεων ύψους 632.914,34 Ευρώ.
6. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου αρ. 57 παρ. 2 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018, προστίμου αρ. 57 παρ. 1 Ν. 5104/2024, λόγω φερομένης μη τηρήσεως αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 13 παρ.1 του Ν. 5104/2024 και προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ.
7. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου αρ. 53 ΚΦΔ λόγω φερομένης μη επαρκούς ανταποκρίσεως σε Αίτημα της Φορολογικής Διοικήσεως.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με το με αρ. πρωτ./6.5.2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε και επικαλέστηκε πληθώρα νέων στοιχείων (ID αρχείων που επισυνάφθηκαν από 27.4.2025 έως 6.5.2025) ισχυριζόμενη ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Η Υπηρεσία μας έκρινε ότι, προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί της παρούσας υπόθεσης, απαιτείται διερεύνηση επί των νέων αυτών στοιχείων και περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Υπηρεσία (4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με την υπ' αριθ./8.5.2025 Πράξη Αναπομπής. Το 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω αναπομπή της Υπηρεσίας μας με το από 28.5.2025 έγγραφο πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«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.»

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999:

«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.
....».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 79 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και 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 την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 1313/2013).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013 «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'

αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

«...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, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.4308/2014:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»”:

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ’ εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιεσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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 τις διατάξεις του άρθ. 22 του ν. 4172/2013:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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 τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...]

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 32 του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...]

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

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

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

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

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

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

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου ορίζεται με σαφήνεια από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1238/2018 η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας, για την οποία αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων δεν 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, εν προκειμένω, στο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ περιήλθαν τα με αριθμό πρωτ./27.6.2023,/23.6.2023 και/23.6.2023 πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 230.335,58€, πλέον Φ.Π.Α. 55.280,53€, ήτοι συνολικής αξίας 285.616,10€, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής που εκδόθηκαν από πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο. Συγκεκριμένα, κατά τον έλεγχο στην εκδότηρια επιχείρηση η ΥΕΔΔΕ διαπίστωσε τα εξής:

1) Οι συναλλαγές έγιναν με σκοπό να προσληφθεί προσωπικό, το οποίο στην πραγματικότητα απασχολήθηκε για λογαριασμό άλλων συνεργαζόμενων ιδίων συμφερόντων επιχειρήσεων, το οποίο λαμβάνει μισθούς, χωρίς να υπάρχει πιθανότητα είσπραξης των εισφορών από τον ασφαλιστικό φορέα, των φόρων από την Δ.Ο.Υ, και τελικά απώτερος στόχος είναι να εγκαταλειφτεί αδρανής χωρίς να προβεί σε διακοπή της δραστηριότητας της.

2) Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου, διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές που διενεργήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος με τις λήπτριες επιχειρήσεις, αφορούσαν εξοφλήσεις μέρους του συνολικού ποσού οφειλής ώστε να δοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές. Συνεπώς ουδέποτε εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν.

3) Δεδομένου ότι η πραγματοποίησε 236 συναλλαγές ποσού 501.724,69 € μέσω των τραπεζικών της λογαριασμών για πληρωμή των μισθών των εργαζομένων, ενώ από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. εμφανίζεται να απασχολεί τετρακόσια έντεκα (411) άτομα προσωπικό με σύνολο αποδοχών 993.931,49 €, σύνολο κρατήσεων 152.792,56 € καθαρές αποδοχές 841.138,93 και φόρο που παρακρατήθηκε ποσού 34.411,07 € συμπεραίνεται ότι μέρος του μικτού κόστους της μισθοδοσίας των εργαζομένων καταβάλλονταν μεν από την που είχε προβεί στην πρόσληψή τους και τους ασφάλιζε στον ΕΦΚΑ, αλλά δεν καταβάλλονταν οι ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ και οι φόροι στη Δ. Ο. Υ.

4) Η επιχείρηση «..... ΑΦΜ,» πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 30/03/2018 με αντικείμενο εργασιών:

α. ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ ΕΠΙΣΥΜΒΑΣΕΙ

β. ΜΗ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟ ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, ΠΟΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΠΝΟΥ

γ. ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ ΓΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΑ

δ. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ (Π.Χ. ΓΑΜΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ)

Η εκδότρια επιχείρηση δήλωσε ως έδρα μισθωμένο γραφείο επί της οδού στον ΠΕΙΡΑΙΑ, επιφάνειας 18,80 m², με μηνιαίο μίσθωμα 100,00 € από την επικαρπώτρια εταιρία με την επωνυμία ΑΦΜ στην οποία δεν υφίσταται από ενάρξεως διότι από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της και επιπλέον επιβεβαιώνεται από τον διαχειριστή και μέλος 100% της οντότητας κ. ο οποίος δηλώνει στο υπόμνημά του ότι: «Θα πρέπει να αναφέρω ότι στις 17-2-2020, μετέβην στην οδό στον, όπου δηλώνεται ως έδρα των ανωτέρω δύο εταιριών, όπου διαπίστωνα ότι οι ανωτέρω δύο εταιρίες είναι παντελώς άγνωστες στη διεύθυνση αυτή». Έκτοτε δεν υπέβαλε δήλωση μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS. Επίσης δεν κατέβαλε ποτέ μισθώματα διότι δεν διαπιστώθηκε από τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών.

Επισημαίνεται ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την «.....» φέρουν ως διεύθυνση έδρας στον

5) Σκοπός της έναρξης της ήταν η δραστηριοποίηση με διάφορα αντικείμενα εργασιών προκειμένου να εκδώσει φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια να τα διαθέσει στις λήπτριες ως εικονικά.

6) Η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις κρινόμενες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, και είχε προβεί σε δήλωση έναρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (αγορές-δαπάνες ποσού 1.363,06 € μόνο στην χρήση 2018), τους χώρους και την διοικητική υποστήριξη ώστε να μπορεί να παράσχει τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε στις λήπτριες επιχειρήσεις και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές πόσο μάλλον τέτοιου μεγάλου ύψους.

7) Η ελεγχόμενη υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσω internet χρεωστικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, χωρίς όμως να καταβάλλει τους φόρους. Οι οφειλές της από το Φ.Π.Α. ανέρχονται στο ποσό των 277.563,23 €. Συγκεκριμένα υπέβαλλε δέκα τέσσερις (14) περιοδικές δηλώσεις από 3^ο μήνα της χρήσης 2018 έως 4^ο μήνα της χρήσης 2019 ώστε να επιδείξει συνέπεια όσον αφορά την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων. Το περιεχόμενο των δηλώσεων ΦΠΑ δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα ως προς το σκέλος τουλάχιστον των φορολογητέων εισροών μιας και εμφανίζει δαπάνες-αγορές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών ποσού 1.363,06 € ενώ τον 5^ο μήνα 2018 δηλώνει στην περιοδική ΦΠΑ ποσό 80.319,27 € κατά τρόπο που υποδηλώνει ότι τα δηλούμενα ποσά δεν απεικονίζουν τη συναλλακτική της δραστηριότητα.

8) Η ελεγχόμενη υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χρεωστικές δηλώσεις ΦΜΥ εμφανίζοντας να απασχολεί τετρακόσια έντεκα (411) άτομα προσωπικό με σύνολο αποδοχών 993.931,49 €, σύνολο κρατήσεων 152.792,56 € καθαρές αποδοχές 841.138,93 και φόρο που παρακρατήθηκε ποσού 34.411,07 € και δε κατέβαλλε τους αναλογούντες φόρους στη Δ.Ο.Υ. Εμφανίζει οφειλές από δηλώσεις Φ.Μ.Υ. ποσού 34.021,48 €.

9) Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ενώ δηλώθηκε ως προμηθευτής (πωλήσεις) για το ποσό των 1.712.132,82 €.

10) Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι επιχείρηση ουδέποτε πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

11) Δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ) που εξέδιδε και το προσωπικό που φέρεται να απασχολούσε, ενώ αντίθετα οι λήπτες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της την μείωση του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότριες επιχειρήσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων.

12) Ο έλεγχος επιχείρησε να διερευνήσει εκτενέστερα τις προαναφερόμενες ανωτέρω συναλλαγές, ωστόσο η ελεγχόμενη απέφυγε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία της, δυσχεραίνοντας ως εκ τούτου τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, και επομένως δεν ήταν δυνατή η κατάσχεση αυτών με αποτέλεσμα να καταλογισθεί η σχετική παράβαση για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων ή στοιχείων κατόπιν της υπ' αριθ. /12-2-2021 Πρόσκλησης.

13) Μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους.

14) Από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων προκύπτει ωφέλεια τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

15) Η ακολουθούμενη διαδικασία που περιγράφεται ανωτέρω, δηλ η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).

16) Με αυτά τα εικονικά τιμολόγια προμήθευσε τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, που ήθελαν να λάβουν τέτοια, προκειμένου να μειώσουν τα έσοδά τους, η να παράσχουν υπηρεσίες χρησιμοποιώντας (για διάφορους λόγους) όχι δικά τους τιμολόγια αλλά εκείνα της

17) Από όλα τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι η επιχείρηση δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό και πρόκειται για επιχείρηση χωρίς δομή πραγματικής οντότητας και πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

18) Από έρευνα στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας προέκυψε ότι οι συναλλαγές πραγματοποιούνται χρονικά από 5^ο Μήνα του 2018 έως 11^ο μήνα του 2018. Πιστώνονται ποσά συνολικού ύψους 688.000,00 € και χρεώνονται ποσά αντίστοιχου ύψους 688.000,00 €. Το υπόλοιπο του λογαριασμού στις 29-03-2019 είναι μηδέν.

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς τις διαπιστώσεις της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης περιλαμβάνουν με πληρότητα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες βασίζονται αφενός στην συναλλακτική αδυναμία του εκδότη, όπως προκύπτει από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και αφετέρου στην έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων για την πραγματοποίηση των συναλλαγών από την προσφεύγουσα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει επιπλέον δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, οι σχετικοί

ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των συναλλαγών με την επιχείρηση απορρίπτεται.

Επειδή η προσφεύγουσα έχει συνάψει με την επιχείρηση ΑΦΜ, το από 01-07-2017 ιδιωτικό συμφωνητικό, σύμφωνα με το οποίο είχε αναλάβει την υποχρέωση να πωλεί με προμήθεια για λογαριασμό της όλα τα προσφερόμενα είδη από τα καταστήματα εστίασης που διέθετε και τα οποία ευρίσκονταν στην και ειδικότερα στην το πρώτο και στον το δεύτερο, χρησιμοποιώντας δικούς της φορολογικούς μηχανισμούς για την έκδοση των σχετικών φορολογικών στοιχείων στα οποία θα αναγράφονταν ότι οι πωλήσεις γίνονταν για λογαριασμό της Στη συνέχεια στο τέλος κάθε μήνα η θα εξέδιδε εκκαθάριση στην οποία εκτός της προμήθειας θα αφαιρούνταν και τα έξοδα που είχε πραγματοποιήσει για λογαριασμό της και θα απέδιδε τη διαφορά με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της Η είχε αναλάβει την πλήρη τροφοδοσία των καταστημάτων της με εμπορεύματα και πρώτες ύλες εκδίδοντας τα προβλεπόμενα παραστατικά και αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να προσκομίζει ασφαλιστική και φορολογική ενημερότητα στην Επίσης η είχε αναλάβει την υποχρέωση διάθεσης του απαιτούμενου προσωπικού (αναλαμβάνοντας το κόστος μισθοδοσίας του, την απόδοση του ΦΜΥ και των ασφαλιστικών εισφορών) το οποίο θα εργάζονταν στα καταστήματα της και θα κάλυπτε όλες τις ανάγκες των υπηρεσιών εντός κουζίνας και σεβριρίσματος οι οποίες απαιτούνταν, εκδίδοντας κάθε τέλος του μήνα για την διάθεση του προσωπικού τιμολόγιο το οποίο θα εξοφλούνταν με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό. Για τις πωλήσεις της οι οποίες φέρεται να διενεργήθηκαν για λογαριασμό τρίτου (.....» με Α.Φ.Μ.) κατά το φορολογικό έτος 01/01/2018 - 31/12/2018 εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εκκαθαρίσεις (.../31-03-2018,/30-04-2018, .../31-05-2018, .../30-06-2018, .../30-09-2018, .../31-12-2018 και/31-12-2018) προς την με συνολικό ποσό προς απόδοση 1.876.518,30 €.

Επειδή ο έλεγχος εμπεριστατωμένα και παρέχοντας πλήρη αιτιολογία έκρινε ότι η πρακτική της προσφεύγουσας εταιρείας αντίκειται στις προαναφερόμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ. Συγκεκριμένα από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν μεταξύ άλλων ότι:

Η προσφεύγουσα έχοντας αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση - έδρα και υποκαταστήματα ασκούσε τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες (εκμετάλλευση των καταστημάτων εστίασης) και προς τον σκοπό αυτό είχε συνάψει μισθωτήρια με τους ιδιοκτήτες των ακινήτων, είχε συνάψει συμβάσεις με εταιρείες παροχής ενέργειας και εταιρείες τηλεφωνίας, είχε λάβει από τις αρμόδιες υπηρεσίες (ως κατάστημα υγειονομικού ενδιαφέροντος) τις σχετικές άδειες και ως εκ τούτου είχε αναλάβει την υποχρέωση τήρησης των σχετικών υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτές, είχε δηλώσει δραστηριότητα «υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών» και είχε δηλώσει τους ΦΗΜ από τους οποίους εξέδιδε φορολογικά στοιχεία αναλαμβάνοντας την υποχρέωση της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος έναντι της Φορολογικής Διοίκησης καθώς και την ευθύνη έναντι αυτής για διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη φορολογική νομοθεσία.

Επομένως, η προσφεύγουσα είχε αναλάβει όλους τους επιχειρηματικούς κινδύνους που απορρέουν από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και η ανάληψη των κινδύνων αυτών έλαβε χώρα ακριβώς γιατί υπήρχε η προσδοκία της πραγματοποίησης των ανάλογων εσόδων από την εκμετάλλευση όπως συνάδει με μία συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι αυτονόητο ότι το εισόδημα που προήλθε από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης που ασκήθηκε στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης και συγκεκριμένα τα έσοδα από την έκδοση Α.Λ.Π. μέσω των δηλωθέντων ΦΗΜ, Τ.Π. και Τ.Δ.Α. είναι εισόδημα της ελεγχόμενης, φορολογείται στο όνομά της και δεν δύναται να μεταφερθεί ή/και να φορολογηθεί σε άλλο νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Άρθρο 5. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, Άρθρο 6. Μόνιμη εγκατάσταση, Άρθρο 7. Φορολογητέο εισόδημα, Άρθρο 8. Φορολογικό έτος, Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, Άρθρο 44. Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, Άρθρο 47. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του Ν.4172/2013.

Περαιτέρω, οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν έγιναν στο πλαίσιο ανάθεσης τιμολόγησης καθώς στην σύμβαση αναφέρεται ότι οι πωλήσεις θα γίνονταν για λογαριασμό της Από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) δεν προβλέπεται η παροχή υπηρεσίας για λογαριασμό τρίτου και προκύπτει με σαφήνεια ότι η εκκαθάριση εκδίδεται μόνο για πωλήσεις αγαθών που γίνονται για λογαριασμό του τρίτου.

Επίσης, οι υπόψη πωλήσεις δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ότι πραγματοποιούνταν για λογαριασμό τρίτου γιατί η ασκούσε και ασκεί αυτοτελώς την εκμετάλλευση-λειτουργία της επιχείρησης διότι έχει δηλωμένη δραστηριότητα στα μητρώα της Υπηρεσίας μας «υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών», διαθέτει καταστήματα πλήρως εξοπλισμένα, δικούς της ΦΗΜ και η με βάση το συμφωνητικό είχε αναλάβει την τροφοδοσία των καταστημάτων της με πρώτες ύλες και προσωπικό.

Επιπλέον, η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια σύμφωνα με τον Ν.2859/2000 ΦΠΑ λογίζεται ως παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 8 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του εν λόγω κώδικα προβλέπεται μόνο η πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο (σχετ. Ε.2181/2020 Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις).

Επιπροσθέτως, στην παράγραφο 3 του άρθρου 8 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές. Δηλαδή το πρόσωπο αυτό θεωρείται ότι αποκτά ταυτόχρονα και την ιδιότητα του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία και την ιδιότητα του προσώπου που τη δέχεται. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται έκδοση τιμολογίων ή αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από τον παρέχοντα την υπηρεσία προς τον υποκείμενο στο φόρο που μεσολαβεί καθώς και από τον υποκείμενο στο φόρο που μεσολαβεί προς τον τελικό λήπτη της υπηρεσίας.

Στην υπό έλεγχο υπόθεση από το συμφωνητικό προκύπτει ότι η φέρεται να παραδίδει στην πρώτες ύλες (αγαθά) ωστόσο όμως η επεξεργάζεται τις πρώτες ύλες παρασκευάζοντας φαγητό προκειμένου να το προσφέρει ως υπηρεσία εστίασης. Επομένως προκύπτει καταφανώς ότι η εν λόγω πρακτική αντίκειται στα οριζόμενα από τις διατάξεις του Ν.2859/2000 ΦΠΑ όπως ερμηνεύτηκαν με την Ε.2181/2020 (σχετ. και η αρ. 10/Π.4336/3162/10.07.1987) και ισχύει μόνο για τις περιπτώσεις πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου (παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών).

Περαιτέρω από την επισκόπηση του προφίλ της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. στα Ο.Π.Σ. «ELENXIS» και Ο.Π.Σ.Φ. «TAXIS» προέκυψαν τα ακόλουθα:

Πρόκειται για εταιρεία η οποία έκανε έναρξη εργασιών την 24-04-2017 δύο μήνες πριν την υπογραφή της σύμβασης (01-07-2017) με την, με κεφάλαιο 1.000,00 ευρώ. Έχει δραστηριότητες άλλες υπηρεσίας εστιατορίου επί συμβάσει, υπηρεσίες παροχής γευμάτων με

πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου, υπηρεσίες παροχής ποτών κ.α. και έδρα στη δ/νση
Κατά το ελεγχόμενο έτος 2018 είχε τρία υποκαταστήματα στη (Θέση).

Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με ακαθάριστα έσοδα για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 ποσά 3.635.154,82 ευρώ, 6.822.253,19 ευρώ και 361.890,32 ευρώ αντίστοιχα, εμφανίζοντας φορολογητέα κέρδη μόνο στο έτος 2018 ποσού 44.962,34 ευρώ με βεβαιωθέντα φόρο εισοδήματος 21.958,62 Ευρώ ο οποίος δεν έχει εξοφληθεί. Για τα έτη 2020, 2021, 2022 δηλώνει μηδενικά ακαθάριστα έσοδα.

Για το φορολογικό έτος 2018 υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με φορολογητέες εκροές. Από το βεβαιωθέν με τις ως άνω δηλώσεις συνολικό ποσό 378.000,00 Ευρώ παραμένει ανεξόφλητο ποσό 360.000,00 Ευρώ. Από τον 6ο/2019 εμφανίζει μηδενικές εκροές και εισροές. Σημειώνεται ότι στα ηλεκτρονικά αρχεία της Υπηρεσία μας σύστημα Taxis (υποσύστημα Εσόδων – Μητρώου) η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. εμφανίζεται πτωχή με συνολικό ποσό οφειλών μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας 1.301.356,92 ευρώ.

Από έρευνα στα ηλεκτρονικά αρχεία της υπηρεσίας μας σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της ελεγχόμενης για το φορολογικό έτος 2019, προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

Υποβολή του με αριθμ./01-06-2019 συμφωνητικού εκμετάλλευσης επιχείρησης με την επιχείρηση - Α.Φ.Μ. (υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης με έδρα το) για το χρονικό διάστημα 01/06/2019-31/12/2020. Η επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών την 28/04/2017 με έδρα στη δ/νση, όπου βρίσκεται η έδρα της με δραστηριότητα υπηρεσίες εστιατορίου επί συμβάσει, υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου, υπηρεσίες παροχής ποτών κ.α. και υποκαταστήματα εστίασης στη περιοχή παράγκα της Μυκόνου. Οι συνολικές οφειλές της μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας ανέρχονται σε 2.494.324,98 Ευρώ.

Πέραν του γεγονότος ότι ο συγκεκριμένος τρόπος λειτουργίας αντίκειται στις διατάξεις των Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), ο μη γνήσιος και επίπλαστος χαρακτήρας των συναλλαγών αυτών ενισχύεται ακόμα και από το γεγονός ότι από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και από τις τραπεζικές κινήσεις μεταξύ της και της διαπιστώθηκε ότι η συμφωνία αυτή ουδέποτε τηρήθηκε ως προς τον όρο της απόδοσης των καθημερινών εισπράξεων με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό και της απόδοσης της διαφοράς με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της διότι από το σύνολο των εκκαθαρίσεων προκύπτει ποσό προς απόδοση 1.876.518,29 Ευρώ ενώ από τραπεζικές κινήσεις προκύπτει ότι η έχει διενεργήσει εμβάσματα προς την συνολικού ποσού 884.352,52 Ευρώ και η έχει αποδώσει προς την συνολικό ποσό 399.727,67 Ευρώ ήτοι μεταφέρθηκε από την στην ποσό 484.624,85 Ευρώ.

Επιπροσθέτως αναφορικά με τον όρο της διάθεσης από την του απαιτούμενου προσωπικού (με ανάληψη του κόστους του μισθοδοσίας του, την απόδοση του ΦΜΥ και των ασφαλιστικών εισφορών) το οποίο θα εργάζονταν στα καταστήματα της με έκδοση από την κάθε τέλος του μήνα τιμολόγιου το οποίο θα εξοφλούνταν με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό σημειώνεται ότι στη φέρεται να διατέθηκε προσωπικό από την επιχείρηση ΑΦΜ Για τη διάθεση του προσωπικού αυτού έλαβε στο φορολογικό έτος 2018, επτά Φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 230.335,58 € πλέον ΦΠΑ 55.280,53 € ήτοι συνολικής αξίας 285.616,19 € τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της. Σημειώνεται επίσης ότι η επιχείρηση ΑΦΜ έχει έδρα επί της οδού, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χρεωστικές δηλώσεις ΦΜΥ εμφανίζοντας να απασχολεί

τετρακόσια έντεκα (411) άτομα προσωπικό με σύνολο αποδοχών 993.931,49 €, σύνολο κρατήσεων 152.792,56 € καθαρές αποδοχές 841.138,93 και φόρο που παρακρατήθηκε ποσού 34.411,07 € και δε κατέβαλλε τους αναλογούντες φόρους στη Δ.Ο.Υ. Εμφανίζει οφειλές από δηλώσεις Φ.Μ.Υ. ποσού 34.021,48 € και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επιπλέον με την ανωτέρω πρακτική δημιουργούνται εταιρείες για λογαριασμό των οποίων φέρεται ότι δραστηριοποιούνται η και οι οποίες φέρεται να την προμήθευαν με εμπορεύματα, πρώτες ύλες και προσωπικό που η ίδια χρειαζόνταν, και στις οποίες μετέφερε τα έσοδα της με αποτέλεσμα τα δικά της βάρη και φορολογικές υποχρεώσεις να μεταφέρονται σε τρίτες επιχειρήσεις.

Ωστόσο, με την πρακτική αυτή ματαιώνεται κάθε ελεγκτική επαλήθευση και καθίσταται αδύνατη οποιαδήποτε διασταύρωση αναφορικά με τις αγορές πρώτων υλών και κατ' επέκταση του προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων (λαμβάνοντας υπόψη ότι η κατά το ελεγχόμενο φορολογικά έτος διατηρούσε ταυτοχρόνως και δικά της καταστήματα εστίασης), των πραγματοποιηθέντων χονδρικών και λιανικών συναλλαγών, δεδομένου ότι καμία από τις δυο επιχειρήσεις δεν έχει δηλώσει τις συναλλαγές αυτές στις καταστάσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 καθιστώντας μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα της διότι αποκλείει την κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται.

Έτσι η προσφεύγουσα, η οποία είναι η επιχείρηση που ασκεί την δραστηριότητα να εμφανίζεται τελικώς χωρίς φορολογικές οφειλές ενώ παράλληλα οι τρίτες επιχειρήσεις για λογαριασμό των οποίων φέρεται ότι δραστηριοποιούνται η λειτουργούσαν φαινομενικά νομότυπα υποβάλλοντας δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, τα προκύπτοντα ποσά φόρων όμως ενώ βεβαιώνονταν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν εξοφλούνταν.

Οι ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις δεν συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά και πρακτική που θέλουν την εκάστοτε επιχείρηση εστίασης κατ' αρχήν να προμηθεύεται η ίδια τα αναγκαία εμπορεύματα και πρώτες ύλες που χρειάζεται για να λειτουργήσει και να προσλαμβάνει το προσωπικό που απασχολεί. Η ανωτέρω μη συνήθης διαδικασία η οποία δεν έχει καμία επιχειρηματική λογική καταδεικνύει επίσης τον επίπλαστο χαρακτήρα των συναλλαγών μεταξύ των δύο οντοτήτων και αποκαλύπτει την πραγματική ουσία της σχέσης μεταξύ της ελεγχόμενης και της που έγκειται στη αποφυγή των φορολογικών της υποχρεώσεων (φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α.) μέσω της εμφάνισης ως υπόχρεης της για την δήλωση και για την απόδοση των αναλογούντων φόρων οι οποίοι βάσει της φορολογικής εικόνας της καθίσταται αβέβαιη η δήλωση τους και βέβαιη η μη είσπραξή τους, ματαιώνοντας το αντικείμενο και το σκοπό των φορολογικών διατάξεων.

Πρόκειται περί μη γνήσιων και επίπλαστων συναλλαγών οι οποίες ματαιώνουν τη δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων στο σύνολο τους και αποδεικνύεται εκ του αποτελέσματος καθώς και από στα όσα ανωτέρω αναφερθήκαμε ότι πραγματική βούληση της ελεγχόμενης είναι η μεταφορά φορολογικών υποχρεώσεων σε τρίτους, αποκτώντας κατ' αυτό τον τρόπο σημαντικό φορολογικό και όχι μόνο πλεονέκτημα το οποίο μάλιστα δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους και τα βάρη που ανέλαβε τελικώς η ελεγχόμενη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα ο έλεγχος αποφαίνεται ότι οι χονδρικές και λιανικές πωλήσεις που έχουν εγγραφεί στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης αφορούν σε δικά της έσοδα τα οποία φορολογούνται στο όνομά της και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται οι εκδοθείσες εκκαθαρίσεις για τις πωλήσεις της ελεγχόμενης οι οποίες φέρεται να διενεργήθηκαν

για λογαριασμό τρίτου (.....» με Α.Φ.Μ.) κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 01/01/2018 - 31/12/2018 με συνολικό ποσό προς απόδοση 1.876.518,30 € (Εκκαθαρίσεις/31-03-2018,/30-04-2018, .../31-05-2018,/30-06-2018,/30-09-2018,/31-12-2018 και/31-12-2018).

Επομένως, για τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων της συνυπολογίζονται και πωλήσεις συνολικού ποσού 2.251.736,34 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 540.040,84 ευρώ, όπως έχουν καταχωρισθεί στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης και έχουν συμπεριληφθεί στις εκδοθείσες εκκαθαρίσεις. Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος έχουν αποτυπωθεί στην υποβληθείσα Δ.Φ.Ε. έντυπο Ε3 - κωδ.- 861 "Πωλήσεις για λογ/σμό Τρίτων" και αναφορικά με τον Φ.Π.Α. δεν έχουν συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εκροές των περιοδικών δηλώσεων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ακόμη και στην παραδοχή ότι η συνεργασία με τη χαρακτηρίζεται «τεχνητή διευθέτηση», ο καταλογισμός που επιβλήθηκε στερείται νόμιμης και επαρκούς αιτιολόγησης, διότι δεν ανταποκρίνεται στη στοιχειώδη απαίτηση: να χρησιμοποιούνται όλα τα διαθέσιμα στοιχεία και να πραγματοποιείται συνδυαστική εκτίμηση των δαπανών, του απασχολούμενου προσωπικού, του ομοειδούς ποσοστού κέρδους και κάθε άλλου παράγοντα που καθορίζει ρεαλιστικά και δίκαια το πραγματικό εισόδημα. Η παράλειψη αυτή οδηγεί στον καθορισμό ενός εξωπραγματικά διογκωμένου φορολογητέου αποτελέσματος, εισάγοντας τελικά ένα καταχρηστικό συμπέρασμα ως προς το μέγεθος των κερδών. Προς απόδειξη του ως άνω επικουρικού ισχυρισμού, με το με αρ. πρωτ./6.5.2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε και επικαλέστηκε πληθώρα πρόσθετων και συμπληρωματικών αποδεικτικών στοιχείων δαπανών και αγορών της εταιρείας, καθώς και κόστους μισθοδοσίας (ID αρχείων που επισυνάφθηκαν από 27.4.2025 έως 6.5.2025), το οποίο ισχυρίστηκε ότι θα πρέπει να συνεκτιμηθεί από την Υπηρεσία μας για τον μετριάσμό του προσδιορισθέντος περιθωρίου κέρδους. Προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθμ./8.5.2025 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και η υπόθεση αναπέμφθηκε στο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Σε εκτέλεση της εν λόγω πράξης η ελεγκτική υπηρεσία μας απέστειλε το από 28.5.2025 έγγραφο πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή στον έγγραφο πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων αναφέρονται τα εξής:

Διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των νέων στοιχείων τα οποία προσκομίσθηκαν με τη κατάθεση του αριθμ. Πρωτ.-06/05/2025 Συμπληρωματικού Υπομνήματος επί της με αριθμ πρωτ.-19/01/2025 Ενδικοφανούς Προσφυγής της, με το οποίο ο προσφεύγων προβάλλει λόγους ακύρωσης ή τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων βάσει των νέων αυτών στοιχείων :

.....
.....

Η ελεγχόμενη επαναφέροντας τον επικουρικό ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής της (3^{ος} λόγος ενδικοφανούς προσφυγής) ισχυρίζεται ότι:

Ακόμη και στην απίθανη παραδοχή ότι η συνεργασία με τη χαρακτηρίζεται «τεχνητή διευθέτηση», ο καταλογισμός που επιβλήθηκε στερείται νόμιμης και επαρκούς αιτιολόγησης, διότι δεν ανταποκρίνεται στη στοιχειώδη απαίτηση: να χρησιμοποιούνται όλα τα διαθέσιμα στοιχεία και να πραγματοποιείται συνδυαστική εκτίμηση των δαπανών, του απασχολούμενου

προσωπικού, του ομοειδούς ποσοστού κέρδους και κάθε άλλου παράγοντα που καθορίζει ρεαλιστικά και δίκαια το πραγματικό εισόδημα. Η παράλειψη αυτή οδηγεί στον καθορισμό ενός εξωπραγματικά διογκωμένου φορολογητέου αποτελέσματος, εισάγοντας τελικά ένα καταχρηστικό συμπέρασμα ως προς το μέγεθος των κερδών μας.

Προς απόδειξη του ως άνω επικουρικού ισχυρισμού μας, έχουμε ήδη προσκομίσει μια πληθώρα πρόσθετων και συμπληρωματικών αποδεικτικών στοιχείων δαπανών και αγορών της εταιρείας καθώς και κόστους μισθοδοσίας, το οποίο θα πρέπει ανυπερθέτως να συνεκτιμηθεί από την Υπηρεσία σας για τον μετριασμό (τουλάχιστον) του ήδη προσδιορισθέντος εξωπραγματικού περιθωρίου κέρδους, και τα οποία στοιχεία περιλαμβάνονται και στους κάτωθι πίνακες.

Η ελεγχόμενη με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών επικαλείται και προσκομίζει πλήθος φορολογικών στοιχείων δαπανών και αγορών που αφορούν τόσο στην ίδια όσο και στην εταιρεία καθώς επίσης επικαλείται κόστος μισθοδοσίας, προκειμένου να συνεκτιμηθούν από την Υπηρεσία μας για τον μετριασμό του ήδη προσδιορισθέντος περιθωρίου κέρδους, τα οποία στοιχεία έχουν συγκεντρωτικά, ως κατωτέρω:

A. Συγκεντρωτική Κατάσταση Εξόδων:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΞΟΔΩΝ			
ΕΤΑΙΡΙΑ	ΔΑΠΑΝΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
..... ΕΕ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	55,115.91	10,665.54
.....	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	1,034,539.19	184,355.45
.....	ΜΙΣΘΩΤΗΡΙΑ	130,050.00	
.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	186,592.15	
.....	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	8,737.20	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		1,415,034.45	195,020.99

Αναλυτικότερα:

B. Μισθοδοσία

Η ελεγχόμενη ζητά με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, να της αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα, κόστος μισθοδοσίας, ως κατωτέρω πίνακας:

BUSINESS SOLUTIONS				
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ			ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	
ΜΥΚΟΝΟΣ			ΜΥΚΟΝΟΣ	
ΠΕΡΙΟΔΟΣ			ΠΕΡΙΟΔΟΣ	
May-25	16,803.64		May-25	
Jun-25	26,014.32		Jun-25	2,022.50
Jul-25	28,680.82		Jul-25	2,022.50
Aug-25	28,486.70		Aug-25	2,022.50
Sep-25	35,230.94		Sep-25	2,022.50
Oct-25	30,720.61		Oct-25	647.20
Nov-25	20,655.12		Nov-25	
Dec-25			Dec-25	
ΣΥΝΟΛΟ	186,592.15		ΣΥΝΟΛΟ	8,737.20

➤ Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το κόστος μισθοδοσίας ποσού **186.592,15 €** διότι η ελεγχόμενη δε προσκόμισε στοιχεία με το ως άνω

συμπληρωματικό υπόμνημα για το ποσό αυτό που να αποδεικνύει ότι αφορούν σε μισθοδοσία της.

Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη έχει λάβει (7) επτά Φορολογικά Στοιχεία (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ) από την επιχείρηση ΑΦΜ καθαρής αξίας 230.335,58 € πλέον ΦΠΑ 55.280,53 € ήτοι συνολικής αξίας 285.616,19 €, για την παροχή υπηρεσιών «διάθεσης ανθρώπινου δυναμικού», τα οποία κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το σύνολο της αξίας της συναλλαγών με βάση την Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του Ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Απτικής και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα και τις Φορολογητέες Εκροές. Γίνεται εκτενής Αναφορά στις Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α.

➤ Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το κόστος μισθοδοσίας ποσού 8.737.20 € διότι η ελεγχόμενη δε προσκόμισε στοιχεία με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα για το ποσό αυτό που να αποδεικνύει ότι αφορούν σε μισθοδοσία της.

Σημειώνεται ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία του ποσού των 634,22 € για αμοιβές και έξοδα προσωπικού, για τις οποίες η ελεγχόμενη προσκόμισε καρτέλα ΙΚΑ από όπου προκύπτει η υποβολή Αναλυτικών Περιοδικών Δηλώσεων με αξία εισφορών 20,22 €/ανά μήνα για τους μήνες 06/2018, 07/2018, 08/2018, 09/2018 και 6,47 € για το μήνα 10/2018. Ωστόσο με βάση την από 20/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της υπηρεσίας μας, οι ανωτέρω Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα διότι η ελεγχόμενη δε προσκόμισε παραστατικό εγγραφής στα βιβλία του ποσού των 634,22 € την 31/07/2018 (Τακτικές αποδοχές 614,00 € Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ 22,00 € Μηνός Ιουλίου 2018), ούτε το παραστατικό εξόφλησης των αποδοχών.

Γ. Τιμολόγια δαπανών και αγορών:

Γ1

Η ελεγχόμενη προσκόμισε, με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία προμηθευτών (αγορών και δαπανών) καθαρής αξίας 55.115,91 € πλέον Φ.Π.Α. 10.665,54 € και συνολικής αξίας 65.781,54 € που αφορούν σε δικές της επιχειρηματικές δαπάνες και έχουν συγκεντρωτικά ανά προμηθευτή, ως κατωτέρω πίνακες:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2018 - ΑΦΜ:					
ΣΥΝΟΛΟ					
Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			941.64	231.03	1,172.67
2			78.00	18.72	96.72
3			1,050.00	252.00	1,302.00
4			431.45	103.55	535.00
5			2,100.00	504.00	2,604.00
6			966.12	231.88	1,198.00
7			200.00	0.00	200.00
8			462.02	68.07	530.09
9			908.75	218.10	1,126.85

10	.....	.....	380.00	91.20	471.20
11	.....	.....	536.29	128.71	665.00
12	.....	.....	254.30	61.03	315.33
13	.....	.....	24.00	5.76	29.76
14	.....	.....	724.19	173.81	898.00
15	.....	.....	440.00	105.60	545.60
16	.....	.....	241.94	58.06	300.00
17	.....	.....	210.00	50.40	260.40
18	.....	.....	2,700.00	648.00	3,348.00
19	.....	.....	1,854.84	445.16	2,300.00
20	.....	.....	300.00	72.00	372.00
21	.....	.....	530.00	127.20	657.20
22	.....	.....	470.25	112.86	583.11
23	.....	.....	1,200.00	288.00	1,488.00
24	.....	.....	832.26	199.74	1,032.00
25	.....	.....	595.00	142.80	737.80
26	.....	.....	756.00	181.44	937.44
27	.....	.....	881.24	211.52	1,092.76
28	.....	.....	300.00	72.00	372.00
29	.....	.....	19,096.69	2,218.31	21,315.00
30	.....	.....	343.37	82.41	425.78
31	.....	.....	32.45	7.77	40.22
32	.....	.....	612.00	146.88	758.88
33	.....	.....	100.00	24.00	124.00
34	.....	.....	200.00	48.00	248.00
35	.....	.....	273.00	65.52	338.52
36	.....	.....	2,022.23	485.33	2,507.56
37	.....	.....	38.89	9.34	48.23
38	.....	.....	5,000.00	1,200.00	6,200.00
39	.....	.....	37.20	4.84	42.04
40	.....	.....	782.66	112.13	894.79
41	.....	.....	22.41	2.92	25.33
ΣΥΝΟΛΟ ΟΛΩΝ			48,929.19	9,210.09	58,139.28

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2018 - ΑΦΜ:					
Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			1,377.05	305.27	1,682.32
2			38.16	4.96	43.12
3			1.55	0.37	1.92
4			465.59	111.78	577.37
5			409.70	98.34	508.04
6			1,407.42	337.78	1,745.20

7	.....	.....	260.00	62.40	322.40
8	.....	.....	123.38	29.62	153.00
9	.....	.....	2,100.00	504.00	2,604.00
10	.....	.....	3.87	0.93	4.80
ΣΥΝΟΛΟ ΟΛΩΝ			6,186.72	1,455.45	7,642.17

Από την υπηρεσία μας διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την έκπτωση των παραπάνω φορολογικών στοιχείων (αγορών και δαπανών) από τα Ακαθάριστα Έσοδα και τις Φορολογητέες Εκροές της ελεγχόμενης και διαπιστώθηκαν τα εξής:

Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος

1) Με βάση την από 20/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της υπηρεσίας μας για την εταιρεία Α.Φ.Μ., κατά τον προσδιορισμό των δαπανών προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα, από τον έλεγχο ελήφθησαν υπόψη (αναγνωρίστηκαν) δαπάνες συνολικής αξίας **223.797,53 €**.

Πιο συγκεκριμένα στο υποκεφάλαιο Δ. ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ της από 20/12/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ 45, 46 και 47 της Έκθεσης Ελέγχου) αναγράφεται ότι κατά τον προσδιορισμό των δαπανών προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

➤ το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν παραστατικά για το σύνολο των δαπανών που έχουν καταχωριστεί στα προσκομισθέντα λογιστικά βιβλία και κατά συνέπεια ούτε για τις δαπάνες ποσού 143.364,18 ευρώ που έχουν δηλωθεί στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε3),

Κατέβαλλε κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο ήτοι τα δεδομένα των βιβλίων, τις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14 παρ. 3 ν.4987/2022 (παραστατικά εξόδων ελεγχόμενης κ' εσόδων αντισυμβαλλόμενων) και τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών (χρεώσεις-πληρωμές) και έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό των δαπανών προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα συνολικές δαπάνες ποσού 223.797,53 €.

Μεταξύ αυτών ελήφθησαν υπόψη (αναγνωρίστηκαν) από τον έλεγχο **δαπάνες καθαρής αξίας 36.608,47 € πλέον Φ.Π.Α. 6.525,43 €,** ως κατωτέρω πίνακας, για τις οποίες η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα τα φορολογικά τους στοιχεία και συμπεριλαμβάνονται στους δύο ως άνω πίνακες τιμολογίων "Γ1.":

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
4/1/2018				177,50	6,50	184,00
23/1/2018				131,21	31,49	162,70
29/1/2018				402,27	44,73	447,00
20/2/2018				620,85	14,15	635,00
22/2/2018				237,98	28,02	266,00
6/3/2018				82,86	3,14	86,00

17/3/2018	..... ...	.....	..... .....	4,03	0,97	5,00
17/3/2018	..... ...	.....	..... .....	41,50	9,96	51,46
19/3/2018	..... ...	.....	..... .....	87,46	21,00	108,46
19/3/2018	..... ...	.....	..... .....	97,00	23,28	120,28
19/3/2018	..... ...	.....	..... .....	33,30	8,00	41,30
20/3/2018	..... ...	.....	..... .....	52,52	12,60	65,12
20/3/2018	..... ...	.....	..... .....	105,94	25,44	131,38
21/3/2018	..... ...	.....	..... .....	26,77	6,43	33,20
23/3/2018	..... ...	.....	..... .....	37,20	4,84	42,04
23/3/2018	..... ...	.....	..... .....	80,64	19,36	100,00
25/3/2018	..... ...	.....	..... .....	22,41	2,92	25,33
27/3/2018	..... ...	.....	..... .....	354,11	39,89	394,00
27/3/2018	..... ...	.....	..... .....	19,45	4,67	24,12
28/3/2018	..... ...	.....	..... .....	32,44	7,79	40,23
31/3/2018	..... ...	.....	..... .....	131,21	31,49	162,70
31/3/2018	..... ...	.....	..... .....	63,00	15,12	78,12
31/3/2018	..... ...	.....	..... .....	3,45	0,83	4,28
4/4/2018	..... ...	.....	..... .....	210,00	50,40	260,40
5/4/2018	..... ...	.....	..... .....	254,74	17,26	272,00
24/4/2018	..... ...	.....	..... .....	447,16	51,84	499,00
26/4/2018	..... ...	.....	..... .....	148,47	31,83	180,30
27/4/2018	..... ...	.....	..... .....	368,75	88,50	457,25
30/4/2018	..... ...	.....	..... .....	440,00	105,60	545,60
30/4/2018	..... ...	.....	..... .....	199,00	47,76	246,76
30/4/2018	..... ...	.....	..... .....	13,95	3,35	17,30

3/5/2018	..... ...	.....	..... .....	38,16	4,96	43,12
8/5/2018	..... ...	.....	..... .....	552,62	68,38	621,00
8/5/2018	..... ...	.....	..... .....	273,00	65,52	338,52
9/5/2018	..... ...	.....	..... .....	536,29	128,71	665,00
14/5/2018	..... ...	.....	..... .....	100,00	24,00	124,00
14/5/2018	..... ...	.....	..... .....	203,10	0,00	203,10
21/5/2018	..... ...	.....	..... .....	148,47	31,83	180,30
21/5/2018	..... ...	.....	..... .....	100,00	24,00	124,00
21/5/2018	..... ...	.....	..... .....	449,60	68,84	518,44
22/5/2018	..... ...	.....	..... .....	254,30	61,03	315,33
23/5/2018	..... ...	.....	..... .....	427,00	102,48	529,48
24/5/2018	..... ...	.....	..... .....	24,00	5,76	29,76
24/5/2018	..... ...	.....	..... .....	2.100,00	504,00	2.604,00
29/5/2018	..... ...	.....	..... .....	1.065,22	130,78	1.196,00
1/6/2018	..... ...	.....	..... .....	118,03	28,33	146,36
5/6/2018	..... ...	.....	..... .....	38,89	9,34	48,23
7/6/2018	..... ...	.....	..... .....	333,06	43,29	376,35
8/6/2018	..... ...	.....	..... .....	1.237,20	156,80	1.394,00
14/6/2018	..... ...	.....	..... .....	100,00	24,00	124,00
15/6/2018	..... ...	.....	..... .....	724,19	173,81	898,00
18/6/2018	..... ...	.....	..... .....	241,94	58,06	300,00
20/6/2018	..... ...	.....	..... .....	148,47	31,83	180,30
20/6/2018	..... ...	.....	..... .....	380,00	91,20	471,20
26/6/2018	..... ...	.....	..... .....	815,05	163,95	979,00
1/7/2018	..... ...	.....	..... .....	470,25	112,86	583,11

2/7/2018	..... ...	.....	..... .....	2.700,00	648,00	3.348,00
2/7/2018	..... ...	.....	..... .....	128,00	30,72	158,72
4/7/2018	..... ...	.....	..... .....	1.527,41	194,59	1.722,00
17/7/2018	..... ...	.....	..... .....	343,37	82,41	425,78
23/7/2018	..... ...	.....	..... .....	134,69	32,33	167,02
23/7/2018	..... ...	.....	..... .....	130,00	31,20	161,20
23/7/2018	..... ...	.....	..... .....	400,00	96,00	496,00
25/7/2018	..... ...	.....	..... .....	1.689,43	211,57	1.901,00
26/7/2018	..... ...	.....	..... .....	300,00	72,00	372,00
26/7/2018	..... ...	.....	..... .....	1.200,00	288,00	1.488,00
1/8/2018	..... ...	.....	..... .....	110,62	26,55	137,17
1/8/2018	..... ...	.....	..... .....	380,00	91,20	471,20
3/8/2018	..... ...	.....	..... .....	300,00	72,00	372,00
3/8/2018	..... ...	.....	..... .....	1.755,01	223,99	1.979,00
4/8/2018	..... ...	.....	..... .....	80,00	19,20	99,20
4/8/2018	..... ...	.....	..... .....	180,00	43,20	223,20
10/8/2018	..... ...	.....	..... .....	78,00	18,72	96,72
17/8/2018	..... ...	.....	..... .....	148,47	31,83	180,30
29/8/2018	..... ...	.....	..... .....	1.743,18	218,82	1.962,00
31/8/2018	..... ...	.....	..... .....	832,26	199,74	1.032,00
3/9/2018	..... ...	.....	..... .....	57,00	13,68	70,68
5/9/2018	..... ...	.....	..... .....	1.708,95	218,05	1.927,00
11/9/2018	..... ...	.....	..... .....	70,27	16,87	87,14
22/9/2018	..... ...	.....	..... .....	350,00	84,00	434,00
23/9/2018	..... ...	.....	..... .....	144,75	34,74	179,49

25/9/2018	..... ...	.....	..... .....	350,00	84,00	434,00
25/9/2018	..... ...	.....	..... .....	490,00	117,60	607,60
28/9/2018	..... ...	.....	..... .....	-35,00	-8,40	-43,40
28/9/2018	..... ...	.....	..... .....	-49,00	-11,76	-60,76
1/10/2018	..... ...	.....	..... .....	110,73	26,58	137,31
2/10/2018	..... ...	.....	..... .....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... ...	.....	..... .....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... ...	.....	..... .....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... ...	.....	..... .....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... ...	.....	..... .....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... ...	.....	..... .....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... ...	.....	..... .....	4,51	1,08	5,59
11/10/2018	..... ...	.....	..... .....	53,10	12,75	65,85
18/10/2018	..... ...	.....	..... .....	1.796,02	225,98	2.022,00
22/10/2018	..... ...	.....	..... .....	1.568,13	199,87	1.768,00
ΣΥΝΟΛΟ		.....		36.608,47	6.525,4 3	43.133,9 0

Υστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα τα ως άνω φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 36.608,47 € (36.854,47 € βάση λιστών τιμολογίων υπομνήματος ‘.....’) καθόσον ελήφθησαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των δαπανών προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα με την από 20/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της υπηρεσίας μας για την εταιρεία Α.Φ.Μ.

2) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, το με αριθμό- 24/05/2018 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 2.100,00 € πλέον Φ.Π.Α. 504,00 €, από έρευνα του οποίου προέκυψε ότι καταχωρήθηκε και στις δύο λίστες τιμολογίων ‘.....’ του υπομνήματος (Α/Α 5 σελ 14 και 9 σελ 16) και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

3) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 254,70 € πλέον Φ.Π.Α. 54,92 €, ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία αφορούν σε αγορές και δαπάνες της εταιρείας, Α.Φ.Μ. και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
-----------	--------------	-------------	-----	----------	-----	----------

31/5/2018	.....	.....	.....	88,10	19,24	107,34
13/7/2018	.....	.....	.....	83,30	17,84	101,14
9/8/2018	.....	.....	.....	83,30	17,84	101,14
ΣΥΝΟΛΟ				254,70	54,92	309,62

4) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, το με αριθμό-16/04/2018 τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης Α.Φ.Μ. καθαράς αξίας 431,45 €, το οποίο καταχώρησε στο λογαριασμό 14.09.00.0024 ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΥΠΟΚ.ΜΥΚ των τηρούμενων βιβλίων, προσκόμισε βιβλίο παγίων απ' όπου προκύπτει η διενέργεια απόσβεσης αξίας 431,45 €, η οποία αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα.

5) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαράς αξίας 9.228,38 € πλέον Φ.Π.Α. 2.214,82 €, ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ωστόσο δε προσκομίστηκε ο τρόπος εξόφλησης τους και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα (άρθρο (άρθρο 23 περ β ν.4172/2013)).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
24/4/2018				5.000,00	1.200,00	6.200,00
17/5/2018				966,12	231,88	1.198,00
31/5/2018				804,24	193,02	997,26
2/7/2018				1.854,84	445,16	2.300,00
7/8/2018				603,18	144,76	747,94
ΣΥΝΟΛΟ				9.228,38	2.214,82	11.443,20

6) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαράς αξίας 3.868,78 € πλέον Φ.Π.Α. 880,50 €, ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, διασταυρώθηκε η εξόφληση για στοιχεία καθαράς αξίας άνω των 500,00 € από τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών (χρεώσεις – πληρωμές), αφορούν σε λειτουργικές δαπάνες και ως εκ τούτου αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
23/3/2018				1,55	0,37	1,92
11/5/2018				1.088,71	261,29	1.350,00
17/5/2018				798,84	191,72	990,56
18/5/2018				134,68	32,32	167,00
30/5/2018				200,00	0,00	200,00
15/9/2018				1.050,00	252,00	1.302,00
30/9/2018				595,00	142,80	737,80
ΣΥΝΟΛΟ				3.868,78	880,50	4.749,28

7) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαράς αξίας 2.420,20 € (2.378,13 € βάση λιστών τιμολογίων υπομνήματος "Γ1.") πλέον Φ.Π.Α. 314,24 €, ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα

βιβλία, ωστόσο ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14 παρ. 3 ν.4987/2022 (παραστατικά εξόδων ελεγχόμενης κ' εσόδων αντισυμβαλλόμενων), τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών (χρεώσεις-πληρωμές) και ότι αφορούν σε λειτουργικές δαπάνες, αναγνωρίζει τα στοιχεία αυτά προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
03/2018				14,84	3,56	18,40
04/2018				5,39	1,29	6,68
09/2018				450,30	108,07	558,37
04/2018				270,00	64,80	334,80
04/2018				270,00	64,80	334,80
07/2018				148,47	31,83	180,30
04/2018				326,99	0,00	326,99
03/2018				141,34	38,96	180,30
07/2018				3,87	0,93	4,80
07/2018				789,00	0,00	789,00
ΣΥΝΟΛΟ				2.420,20	314,24	2.734,44

Ύστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος, από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων δαπανών που προσκόμισε η ελεγχόμενη με το άνω συμπληρωματικό υπόμνημα με πελάτη τη, από τον έλεγχο αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα, δαπάνες καθαρής αξίας 6.720,43 € (431,45 + 3.868,78 + 2.420,20).

Ως προς τη Φορολογία Φ.Π.Α.

1) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, το με αριθμό-24/05/2018 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 2.100,00 € πλέον Φ.Π.Α. 504,00 €, από έρευνα του οποίου προέκυψε ότι καταχωρήθηκε και στις δύο λίστες τιμολογίων '.....Ε.' του υπομνήματος (Α/Α 5 σελ 14 και 9 σελ 16), και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών.

2) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 254,70 € πλέον Φ.Π.Α. 54,92 €, ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία αφορούν σε αγορές και δαπάνες της εταιρείας, Α.Φ.Μ.....και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
01/2018				88,10	19,24	107,34
03/2018				83,30	17,84	101,14
09/2018				83,30	17,84	101,14
ΣΥΝΟΛΟ				254,70	54,92	309,62

3) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.519,09 € (1.451,02 € πλέον Φ.Π.Α. 68,07 € βάση λιστών τιμολογίων '.....' του υπομνήματος), ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία αφορούν σε έξοδα ασφαλιστρών και Δ.Ε.Η, είναι απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου δε λαμβάνονται υπόψη κατά το προσδιορισμό του Φ.Π.Α.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
------------	--------------	-------------	-----	----------	-----	----------

14/5/2018	.....	.....	.....	203,10	0,00	203,10
30/5/2018	.....	.....	.....	200,00	0,00	200,00
31/7/2018	.....	.....	.....	326,99	0,00	326,99
10/10/2018	.....	.....	.....	789,00	0,00	789,00
ΣΥΝΟΛΟ				1.519,09	0,00	1.519,09

Σημειώνεται ότι το ποσό Φ.Π.Α. των 68,07 € που καταχωρήθηκε στη λίστα τιμολογίων "Γ1." του υπομνήματος και αφορά στους λογαριασμούς ασφαλιστρών της Ευρωπαϊκής Πίστης, δεν υφίσταται καθώς τα ασφάλιστρα είναι απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α.

4) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 530,00 € πλέον Φ.Π.Α. 127,20 €, ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, αφορούν σε αγορές ανταλλακτικών και λήψη υπηρεσιών για την επισκευή οχήματος χωρίς να αναγράφεται στα εν λόγω στοιχεία ο αριθμός του οχήματος που επισκευάστηκε και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
23/7/2018				130,00	31,20	161,20
23/7/2018				400,00	96,00	496,00
ΣΥΝΟΛΟ				530,00	127,20	657,20

5) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 49.203,98 € πλέον Φ.Π.Α. 9.597,11 €, (49.475,98 € πλέον Φ.Π.Α. 9.597,11 € βάση λιστών τιμολογίων "Γ1." του υπομνήματος) ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, αφορούν σε λειτουργικές αγορές και δαπάνες και ως εκ τούτου αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
4/1/2018				177,50	6,50	184,00
23/1/2018				131,21	31,49	162,70
29/1/2018				402,27	44,73	447,00
20/2/2018				620,85	14,15	635,00
22/2/2018				237,98	28,02	266,00

6/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	82,86	3,14	86,00
17/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	4,03	0,97	5,00
17/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	41,50	9,96	51,46
19/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	87,46	21,00	108,46
19/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	97,00	23,28	120,28
19/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	33,30	8,00	41,30
20/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	52,52	12,60	65,12
20/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	105,94	25,44	131,38
21/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	26,77	6,43	33,20
23/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	37,20	4,84	42,04
23/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1,55	0,37	1,92
23/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	80,64	19,36	100,00
25/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	22,41	2,92	25,33

						
27/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	354,11	39,89	394,00
27/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	19,45	4,67	24,12
28/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	32,44	7,79	40,23
31/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	131,21	31,49	162,70
31/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	63,00	15,12	78,12
31/3/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	3,45	0,83	4,28
ΣΥΝΟΛΟ Α' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				2.846,66	362,99	3.209,65
4/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	210,00	50,40	260,40
5/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	254,74	17,26	272,00
16/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	431,45	103,55	535,00
24/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	5.000,00	1.200,0 0	6.200,00
24/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	447,16	51,84	499,00
26/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	148,47	31,83	180,30

27/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	368,75	88,50	457,25
30/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	440,00	105,60	545,60
30/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	199,00	47,76	246,76
30/4/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	13,95	3,35	17,30
3/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	38,16	4,96	43,12
8/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	552,62	68,38	621,00
8/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	273,00	65,52	338,52
9/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	536,29	128,71	665,00
11/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.088,71	261,29	1.350,00
14/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	100,00	24,00	124,00
17/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	798,84	191,72	990,56
17/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	966,12	231,88	1.198,00
18/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	134,68	32,32	167,00

						
21/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	148,47	31,83	180,30
21/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	100,00	24,00	124,00
21/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	449,60	68,84	518,44
22/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	254,30	61,03	315,33
23/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	427,00	102,48	529,48
24/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	24,00	5,76	29,76
24/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	2.100,00	504,00	2.604,00
29/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.065,22	130,78	1.196,00
31/5/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	804,24	193,02	997,26
1/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	118,03	28,33	146,36
5/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	38,89	9,34	48,23
7/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	333,06	43,29	376,35

8/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.237,20	156,80	1.394,00
14/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	100,00	24,00	124,00
15/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	724,19	173,81	898,00
18/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	241,94	58,06	300,00
20/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	148,47	31,83	180,30
20/6/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	380,00	91,20	471,20
26/6/2018	..... .....	.....	..... .....	815,05	163,95	979,00
ΣΥΝΟΛΟ Β' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				21.511,60	4.611,2 2	26.122,8 2
1/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	470,25	112,86	583,11
2/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	2.700,00	648,00	3.348,00
2/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.854,84	445,16	2.300,00
2/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	128,00	30,72	158,72
4/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.527,41	194,59	1.722,00
17/7/2018	..... .....	..... ....	..... .....	343,37	82,41	425,78

						
23/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	134,69	32,33	167,02
25/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.689,43	211,57	1.901,00
26/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	300,00	72,00	372,00
26/7/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.200,00	288,00	1.488,00
1/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	110,62	26,55	137,17
1/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	380,00	91,20	471,20
3/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	300,00	72,00	372,00
3/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.755,01	223,99	1.979,00
4/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	80,00	19,20	99,20
4/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	180,00	43,20	223,20
7/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	603,18	144,76	747,94
10/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	78,00	18,72	96,72

17/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	148,47	31,83	180,30
29/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.743,18	218,82	1.962,00
31/8/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	832,26	199,74	1.032,00
3/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	57,00	13,68	70,68
5/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.708,95	218,05	1.927,00
11/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	70,27	16,87	87,14
15/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.050,00	252,00	1.302,00
22/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	350,00	84,00	434,00
23/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	144,75	34,75	179,49
25/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	350,00	84,00	434,00
25/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	490,00	117,60	607,60
28/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	-35,00	-8,40	-43,40
28/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	-49,00	-11,76	-60,76

						
30/9/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	595,00	142,80	737,80
ΣΥΝΟΛΟ Γ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				21.290,68	4.151,24	25.441,92
1/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	110,73	26,58	137,31
2/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	4,51	1,08	5,59
2/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	4,51	1,08	5,59
11/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	53,10	12,75	65,85
18/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.796,02	225,98	2.022,00
22/10/2018	..... .....	..... ....	..... ..... ..... ....	1.568,13	199,87	1.768,00
ΣΥΝΟΛΟ Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				3.555,04	471,66	4.026,70
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				49.203,98	9.597,11	58.801,09

6) Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **1.304,21 € πλέον Φ.Π.Α. 314,24 €**, ως κατωτέρω πίνακας, τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ωστόσο ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14 παρ. 3 ν.4987/2022 (παραστατικά εξόδων ελεγχόμενης κ' εσόδων αντισυμβαλλόμενων) και ότι αφορούν σε λειτουργικές δαπάνες, αναγνωρίζει τα στοιχεία αυτά προς έκπτωση από Τις Φορολογητέες Εκροές και το Φόρο Εκροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ.	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
30/3/2018				14,84	3,56	18,40
ΣΥΝΟΛΟ Α' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				14,84	3,56	18,40
24/5/2018				5,39	1,29	6,68
19/6/2018				450,30	108,07	558,37
ΣΥΝΟΛΟ Β' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				455,69	109,36	565,05
11/7/2018				270,00	64,80	334,80
11/7/2018				270,00	64,80	334,80
20/7/2018				148,47	31,83	180,30
18/9/2018				141,34	38,96	180,30
ΣΥΝΟΛΟ Γ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				829,81	200,39	1.030,20
9/10/2018				3,87	0,93	4,80
ΣΥΝΟΛΟ Δ' ΤΡΙΜΗΝΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				3,87	0,93	4,80
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018				1.304,21	314,24	1.618,45

Υστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ως προς τη Φορολογία Φ.Π.Α., από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα με πελάτη την από τον έλεγχο αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις Φορολογητέες Εκροές και το Φόρο Εκροών, Αγορές και Δαπάνες καθαρής αξίας **50.508,19 € πλέον Φ.Π.Α. εισροών 9.911,35 €**, ως κατωτέρω:

	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
Α' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	2.861,50	366,55	3.228,05
Β' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	21.967,29	4.720,58	26.687,87
Γ' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	22.120,49	4.351,63	26.472,12
Δ' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	3.558,91	472,59	4.031,50
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	50.508,19	9.911,35	60.419,54

Γ.2.

Η ελεγχόμενη προσκόμισε με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, φορολογικά στοιχεία προμηθευτών (αγορών και δαπανών) καθαρής αξίας **1.034.539,19 € πλέον Φ.Π.Α. 184.355,45 €** και συνολικής αξίας **1.218.892,39 €** της εταιρείας ΜΟΝ ΙΚΕ Α.Φ.Μ....., ως κατωτέρω πίνακες.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2018 - ΑΦΜ:					
A/A	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			13,168.74	1,941.47	15,110.21
2			11,921.77	4,881.27	16,803.04
3			12,508.86	1,626.16	14,135.02
4			2,711.40	650.74	3,362.14
5			11,489.66	1,878.25	13,367.91

6	.....	.....	26,856.80	3,491.40	30,348.20
7	.....	.....	12,958.90	1,679.72	14,638.62
8	.....	.....	39,183.81	5,093.87	44,277.68
9	.....	.....	4,770.25	620.13	5,390.38
10	.....	.....	10,406.20	1,352.81	11,759.01
11	.....	.....	840.30	149.57	989.87
12	.....	.....	3,839.97	921.59	4,761.56
13	.....	.....	432.35	103.76	536.11
14	.....	.....	2,859.30	373.65	3,232.95
15	.....	.....	446.48	107.14	553.62
16	.....	.....	2,326.17	558.26	2,884.43
17	.....	.....	894.87	214.78	1,109.65
18	.....	.....	298.10	71.55	369.65
19	.....	.....	180.24	43.26	223.50
20	.....	.....	586.35	140.66	727.01
21	.....	.....	79,659.83	10,969.34	90,629.17
22	.....	.....	718.67	172.51	891.18
23	.....	.....	162,152.29	22,351.52	184,503.80
24	.....	.....	6,844.36	1,631.38	8,475.74
25	.....	.....	29,592.55	7,102.21	36,694.76
26	.....	.....	1,443.17	304.94	1,748.11
27	.....	.....	3,186.52	752.25	3,938.77
28	.....	.....	43,894.32	8,420.17	52,314.49
29	.....	.....	19,452.14	4,668.51	24,120.65
30	.....	.....	13,472.64	3,017.52	16,490.16
31	.....	.....	29,938.91	5,186.68	35,125.59
32	.....	.....	16,218.49	3,892.44	20,110.93
33	.....	.....	193,557.05	37,171.93	230,728.98
34	.....	.....	1,296.56	311.17	1,607.73
35	.....	.....	8.08	1.49	9.57
36	.....	.....	7,730.00	1,845.83	9,575.83
37	.....	.....	2,437.42	316.86	2,754.28
38	.....	.....	11,077.85	2,368.36	13,446.21
39	.....	.....	2,332.80	303.26	2,636.06
40	.....	.....	20.64	4.95	25.59
41	.....	.....	728.79	174.91	903.70
42	.....	.....	10,403.55	1,903.80	12,307.35
43	.....	.....	129.04	30.97	160.01
44	.....	.....	48,674.21	11,674.56	60,348.77
45	.....	.....	290.80	69.79	360.59
46	.....	.....	210.90	50.62	261.52
47	.....	.....	15,983.72	3,836.09	19,819.81
48	.....	.....	175.67	42.16	217.83
49	.....	.....	1,343.06	322.33	1,665.39
50	.....	.....	7,390.03	1,743.36	9,133.39
51	.....	.....	723.60	94.07	817.67

52	.....	.....	630.00	151.20	781.20
53	.....	.....	323.95	52.50	376.45
54	.....	.....	450.18	108.04	558.22
55	.....	.....	32.24	7.34	39.58
56	.....	.....	310.00	74.40	384.40
57	.....	.....	39.38	7.84	47.22
58	.....	.....	40.33	9.67	50.00
59	.....	.....	15.40	3.70	19.10
60	.....	.....	1,836.38	378.43	2,214.81
61	.....	.....	463.76	111.30	575.06
62	.....	.....	5,985.00	1,436.40	7,421.40
63	.....	.....	45.82	11.00	56.82
64	.....	.....	122.64	29.45	152.09
65	.....	.....	106.18	25.49	131.67
66	.....	.....	124.00	29.76	153.76
67	.....	.....	2,353.20	564.76	2,917.96
68	.....	.....	137.09	32.91	170.00
69	.....	.....	83.98	20.16	104.14
ΣΥΝΟΛΟ			882,867.71 €	159,690.38 €	1,042,558.09 €

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2018 - ΑΦΜ:					
A/A	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			30,769.21	3,999.49	34,768.70
2			36,050.23	6,762.45	42,812.68
3			18,852.46	2,529.01	21,391.67
4			1,803.93	432.94	2,236.87
5			689.05	165.37	854.42
6			220.98	33.69	254.67
7			210.00	50.40	260.40
8			356.81	85.65	442.46
9			5,325.20	758.26	6,083.46
10			2,835.56	680.54	3,516.10
11			446.52	107.16	553.68
12			1,470.97	353.03	1,824.00

13	..... ....	..... ....	1,088.10	261.14	1,349.24
14	..... ....	..... ....	990.64	237.73	1,228.37
15	..... ....	..... ....	1,762.57	423.03	2,185.60
16	..... ....	..... ....	553.96	72.00	625.96
17	..... ....	..... ....	20.00	17.25	24.80
18	..... ....	..... ....	121.12	29.07	150.19
19	..... ....	..... ....	69.60	16.70	86.30
20	..... ....	..... ....	581.79	75.65	657.44
21	..... ....	..... ....	1,425.00	342.00	1,767.00
22	..... .....	..... ....	53.54	12.85	66.39
23	..... ....	..... ....	2,000.40	480.10	2,480.50
24	..... ....	..... ....	1,131.93	271.67	1,403.60
25	..... ....	..... ....	23.08	5.54	28.62
26	..... ....	..... ....	5.61	1.35	6.96
27	..... ....	..... ....	392.00	59.96	451.96
28	..... ....	..... ....	2.24	0.54	2.78
29	..... ....	..... ....	60.48	14.52	75.00
30	..... ....	..... ....	200.00	48.00	248.00
31	..... ....	..... ....	54.64	13.10	67.74
32	..... ....	..... ....	49.65	11.91	61.56
33	..... ....	..... ....	625.20	150.04	775.24
34	..... ....	..... ....	549.70	95.34	645.04
35	..... ....	..... ....	3,401.22	481.85	3,883.07
36	..... ....	..... ....	1,095.31	262.87	1,358.18
37	..... ....	..... ....	594.48	142.68	737.16

38	..... ....	..... ....	3,958.81	378.75	4,337.56
39	..... ....	..... ....	723.60	94.07	817.67
40	..... ....	..... ....	139.45	33.47	172.92
41	..... ....	..... ....	354.68	46.11	400.79
42	..... ....	..... ....	2,000.00	480.00	2,480.00
43	..... ....	..... ....	44.35	10.65	55.00
44	..... ....	..... ....	960.00	230.40	1,190.40
45	..... ....	..... ....	137.11	32.91	170.02
46	..... ....	..... ....	1,451.65	348.40	1,800.05
47	..... ....	..... ....	27.64	6.63	34.27
48	..... ....	..... ....	184.00	44.16	228.16
49	..... ....	..... ....	520.00	124.80	644.80
50	..... ....	..... ....	298.10	71.55	369.65
51		..... ....	24,988.91	3,278.29	28,267.20
52	.....	..... ....	630.00	151.20	781.20
ΣΥΝΟΛΟ ΟΛΩΝ			151,671.4 8	24,665.0 6	176,334.3 0

Οι παραπάνω αγορές και δαπάνες καθαρής αξίας **1.034.539,19 €** πλέον **Φ.Π.Α. 184.355,45 €** και συνολικής αξίας **1.218.892,39 €** δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα και τις Φορολογητέες Εκροές της ελεγχόμενης καθόσον αφορούν την εταιρεία Α.Φ.Μ. η οποία έχει ίδια δραστηριότητα με την ελεγχόμενη (διατηρούσε ταυτοχρόνως και δικά της καταστήματα εστίασης) και υπέβαλλε στο φορολογικό έτος 2018 δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. εμφανίζοντας, α) συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων 6.822.253,19 € και φορολογητέα κέρδη ποσού 44.962,34 ευρώ με βεβαιωθέντα φόρο εισοδήματος 21.958,62 Ευρώ ο οποίος δεν έχει εξοφληθεί και β) φορολογητέες εκροές 6.771.052,33 €, φορολογητέες εισροές 5.745.886,69 με βεβαιωθέν με τις ως άνω δηλώσεις συνολικό ποσό Φ.Π.Α. 377.983,25 Ευρώ, από το οποίο είναι ανεξόφλητο το ποσό των 360.041,94 Ευρώ.

Δ. Μισθωτήρια

Η ελεγχόμενη ζητά με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών όπως της αναγνωριστούν έξοδα από Ενοίκια ποσού 130.050,00 € με μισθωτή τη, επικαλούμενη τα παρακάτω μισθωτήρια:

A/A	ΜΙΣΘΩΤΗΣ	ΑΦΜ ΜΙΣΘΩΤΗ	ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ	ΑΦΜ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ	ΔΙΑΡΚΕΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΟΠ/ΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ
1					1/4/2018-31/10/2018	4/11/2018	..... ..... .....	..... ..... .....	ΑΣΤΙΚΗ-ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ	ΑΡΧΙΚΗ	150,00
2					1/4/2018-31/10/2018	11/1/2018	..... ..... .....	..... ..... .....	ΑΣΤΙΚΗ-ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ	ΛΥΣΗ	0,00
3					1/6/2018-30/9/2018	5/30/2018	..... ..... .....	..... ..... .....	ΑΣΤΙΚΗ-ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ	ΑΡΧΙΚΗ	300,00
4					1/6/2018-30/9/2018	5/30/2018	..... ..... .....	..... ..... .....	ΑΣΤΙΚΗ-ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ	ΑΡΧΙΚΗ	900,00
5					1/1/2018-31/12/2020	12/22/2017	..... ..... .....	..... ..... .....	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ. ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΑΡ. ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 12/5/2015	10.350,00
											
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ											11.700,00

➤ Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα, ενοίκια που αφορούν σε μισθώσεις κατοικιών συνολικού ποσού 5.850,00 € καθόσον δε αφορούν σε λειτουργικά έξοδα - επαγγελματικές μισθώσεις και συγκεκριμένα:

(α/α: 1) : 150,00 € X 7 Μήνες = 1.050,00 €

(α/α: 3) : 300,00 € X 4 Μήνες = 1.200,00 €

(α/α: 4) : 900,00 € X 4 Μήνες = 3.600,00 €

Σύνολο : 5.850,00 €

➤ Από τον έλεγχο αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα δαπάνες για ενοίκια ποσού 3.150,00 € και τέλη χαρτοσήμου ενοικίων 113,40 € δηλαδή συνολικά ποσό 3.263,40 € για την επαγγελματική μίσθωση – κατάσταση με μίσθωμα/ μήνα : 10.350,00 (α/α: 5), λαμβάνοντας υπόψη ότι :

- Η ελεγχόμενη καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία δαπάνες για ενοίκια ποσού 121.050,00 € (μίσθωμα/ μήνα : 10.350,00) και τέλη χαρτοσήμου ενοικίων (3,6%) ποσού 4.357,80 € που αφορούν στην επαγγελματική μίσθωση – κατάσταση, τα οποία έχουν αναλυτικά ως κατωτέρω :

Ημερομηνία	Λογαριασμός	Απολογία	Ποσό
31/10/2018	62.04.01.0000 ΥΠΟΚ/ΤΟΣ	ΕΝΟΙΚΙΟ 1-10/2018 10	100.350,00
31/12/2018	62.04.01.0000 ΥΠΟΚ/ΤΟΣ	ΕΝΟΙΚΙΟ ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ - Δ	20.700,00
ΕΝΟΙΚΙΑ (ΣΥΝΟΛΟ)			121.050,00
31/10/2018	63.98.00.0000 ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	ΕΝΟΙΚΙΟ 1-10/2018 10	3.612,60
31/12/2018	63.98.00.0000 ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	ΕΝΟΙΚΙΟ ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ - Δ	745,20
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ (ΣΥΝΟΛΟ)			4.357,80

- Με βάση την από 20/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος που συντάχθηκε από την υπηρεσία μας για την ελεγχόμενη εταιρεία Α.Φ.Μ..... αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα, το σύνολο των δαπανών για Ενοίκια και Τέλη Χαρτοσήμου Ενοικίων που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία ποσού 147.079,80 € (62.04.01.0000 ΥΠΟΚ/ΤΟΣ (..... : 142.662,60 €, 63.98.00.0000 ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ : 4.417,20 €, σελ 47 της Έκθεσης Ελέγχου).

- Με βάση τις με αριθμό-21/12/2017 &-21/12/2017 δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, η εταιρεία μισθώνει κατάστημα ισογείου ορόφου επιφανείας κυρίων 75,24 τ.μ. και βοηθητικών 25,86 τ.μ. χώρων στη Πλατεία αντί μηνιαίου μισθώματος 10.350,00 € πλέον τέλη χαρτοσήμου 3,6% με Εκμισθωτές: Α.Φ.Μ. Α.Φ.Μ.....). Δηλαδή, ετησίως Μίσθωμα 124.200,00 € πλέον τέλη χαρτοσήμου 4.471,20 €.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, προβαίνει σε επαναπροσδιορισμό της φορολογητέας ύλης καθώς και του αναλογούντος κύριου και πρόσθετου φόρου στις Φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως εξής:

Φορολογία Εισοδήματος

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

➤ Το γεγονός ότι με βάση την από 20/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της υπηρεσίας μας για την ελεγχόμενη εταιρεία Α.Φ.Μ. το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον έλεγχο είχε διαφορά κατά 113.200,09 ευρώ από τις δηλωθείσες με την υποβληθείσα δήλωση δαπάνες (223.797,53 + 32.766,74 - 143.364,18).

➤ Το γεγονός ότι από το σύνολο των στοιχείων που επικαλείται και προσκόμισε η ελεγχόμενη με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών,

ως αναλυτικά αναφέρονται παραπάνω (Περιπτώσεις Β. Μισθοδοσία, Γ. Τιμολόγια δαπανών και αγορών - Γ1 και Γ2, Δ. Μισθωτήρια) αναγνωρίζονται από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα αγορές και δαπάνες ποσού 9.983,83 € (6.720,43 € - υποπερίπτωση Γ1 , 3.263,40 € - Περίπτωση Δ ' Μισθωτήρια).

Κατόπιν των ανωτέρω, το ποσό των δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από τον έλεγχο έχει διαφορά κατά 123.183,92 ευρώ από τις δηλωθείσες με την υποβληθείσα δήλωση δαπάνες (223.797,53 + 32.766,74 + 9.983,83 - 143.364,18).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ		
	ΒΑΣΗ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΗ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ ΤΗΣ Δ.Ε.Δ. ΛΟΓΩ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
Ακαθάριστα έσοδα Δήλωσης	299.382,93	299.382,93
Πλέον Διαφορά Ακαθαρίστων εσόδων Βιβλίων – Δήλωσης	1.953.927,92	1.953.927,92
Πλέον Αδικαιολόγητες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς	632.914,34	632.914,34
Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	2.886.225,19	2.886.225,19
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
Κέρδη – Αποτελέσματα προ φόρων δήλωσης	156.018,75	156.018,75
Μείον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες δηλώσεως	0,00	0,00
Πλέον: Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	188.834,46	188.834,46
Ζημιές βάσει δήλωσης	32.815,71	32.815,71
Μείον: Διαφορά Ακαθαρίστων εσόδων Βιβλίων – Δήλωσης	1.953.927,92	1.953.927,92
Μείον: Αδικαιολόγητες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς	632.914,34	632.914,34
Μείον: Διαφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων	114.672,00	114.672,00
Πλέον: Διαφορά εξόδων που αναγνωρίζονται από τον έλεγχο	113.200,09	123.183,92
Καθαρά κέρδη ελέγχου	2.555.498,46	2.545.514,63
Εναλλακτικά		
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	2.886.225,19	2.886.225,19
Μείον: Εκπιπόμενες Δαπάνες Ελέγχου	256.564,27	266.548,10
Σύνολο Κερδών Ελέγχου	2.629.660,92	2.619.677,09
Μείον: Ζημιά Παρελθουσών Χρήσεων Ελέγχου	74.162,46	74.162,46
Καθαρά Κέρδη Ελέγχου	2.555.498,46	2.545.514,63
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ		
Φορολογικός συντελεστής	0,29	0,29
Φόρος προς καταβολή	741.094,55	738.199,24
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 Ν.5104/2024	370.547,28	369.099,62
Σύνολο για καταβολή	1.111.641,83	1.107.298,86

Φορολογία Φ.Π.Α.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

➤ Το γεγονός ότι με βάση την από 20/12/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της υπηρεσίας μας για την ελεγχόμενη εταιρεία Α.Φ.Μ., λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο των παραστατικών εξόδων, κατόπιν σχετικού αιτήματος του άρθρου 14 ν.5104/2024, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών, ο φόρος εισροών που δηλώθηκε με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

➤ Το γεγονός ότι από το σύνολο των στοιχείων που επικαλείται και προσκόμισε η ελεγχόμενη με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ως αναλυτικά αναφέρονται παραπάνω (Περιπτώσεις Β. Μισθοδοσία, Γ. Τιμολόγια δαπανών και αγορών - Γ1 και Γ2, Δ. Μισθωτήρια) αναγνωρίζονται από τον έλεγχο προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών, αγορές και δαπάνες καθαρής αξίας 50.508,19 € πλέον Φ.Π.Α. 9.911,35 €, ως κατωτέρω πίνακας:

ΕΙΣΡΟΕΣ	ΚΑΘ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ ΑΞΙΑ
Α' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	2.861,50	366,55	3.228,05
Β' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	21.967,29	4.720,58	26.687,87
Γ' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	22.120,49	4.351,63	26.472,12
Δ' ΤΡΙΜΗΝΟ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2018	3.558,91	472,59	4.031,50
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	50.508,19	9.911,35	60.419,54

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος προβαίνει σε νέα εκκαθάριση Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	0118-1218 Δήλωσης	0118-1218 Αρχικού Ελέγχου	0118-1218 ΒΑΣΗ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗ Σ ΤΗΣ Δ.Ε.Δ. ΛΟΓΩ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	0118-1218 Διαφορές
ΕΚΡΟΕΣ				
Αξία φορολογητέων εκροών - 13%	0,00	3.093,09	3.093,09	3.093,09
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	299.382,9 3	2.888.602,0 0	2.888.602,0 0	2.589.219,0 7
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	299.382,9 3	2.891.695,0 9	2.891.695,0 9	2.592.312,1 6
Φόρος εκροών - 13%	0,00	402,11	402,11	402,11
Φόρος εκροών - 24%	71.851,90	693.264,47	693.264,47	621.412,57
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	71.851,90	693.666,58	693.666,58	621.814,68
ΕΙΣΡΟΕΣ				
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	18.594,36	0,00	50.076,74	31.482,38
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	6.472,80	0,00	431,45	-6.041,35
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών				0,00
Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών αρ142α				0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	25.067,16	0,00	50.508,19	25.441,03
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	3.795,11	0,00	9.807,80	6.012,69
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	1.553,47	0,00	103,55	-1.449,92
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών				0,00
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών αρ142α				0,00

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (από 04/2015)	5.348,58	0,00	9.911,35	4.562,77
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	5.348,58	0,00	9.911,35	4.562,77
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	66.503,36	66.503,36	66.503,36	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ 116, 117, 118)	0,00	0,20	0,20	0,20
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	71.851,94	66.503,56	76.414,91	4.562,97
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,04	0,04	0,04	0,00
Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου	0,00	0,00	0,00	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	71.851,90	66.503,52	76.414,87	4.562,97
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Για καταβολή ή επιστροφή) - ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ 114-2)	71.851,90	693.666,58	693.666,58	621.814,68
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ 122)	71.851,90	66.503,52	76.414,87	4.562,97
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00	627.163,06	617.251,71	617.251,71
Πρόσπιμο Άρθρου 54 παρ2 Ν5104/2024	0,00	313.581,53	308.625,86	308.625,86
Σύνολο Φόρου για καταβολή	0,00	940.744,59	925.877,57	925.877,57

Επειδή η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από 28.5.2025 έγγραφο πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./8.5.2025 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και με το οποίο παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση και τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. τροποποιούνται ως αναφέρεται ανωτέρω.

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α '239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος .../7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1 :

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 3 :

«επί δανείων συναππομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

στο Άρθρο 14:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως,

μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπό αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

Στην παρ. 5 περίπτωση γ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσας εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσας νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις την περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία (Παναγιώτη Θ. Ρέππα, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Ε.Ε. 5η έκδοση, σελ. 643-644), «Αν, όμως, το ανωτέρω υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε στον δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό παραμένει αμετάβλητο μέχρι το τέλος της χρήσης, και αυτό θα συμβεί στην περίπτωση, που ο εν λόγω λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου, δηλαδή, παραμένει αδρανής καθόλη τη διάρκεια της χρήσης, τότε το ανωτέρω υπόλοιπο θα υπαχθεί, ως απλή κατάθεση σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, επειδή στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός δεν κινήθηκε ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, προϋπόθεση απαραίτητη για την επιβολή επί του ως άνω υπολοίπου τέλους χαρτοσήμου 2% ή 3% κατά περίπτωση. Σημειώνεται, ότι εάν το παραπάνω υπόλοιπο, το οποίο χαρτοσημάνθηκε, κατά τα ανωτέρω, με τέλος χαρτοσήμου 1% ως απλή κατάθεση, μεταφερθεί και στη μεθεπόμενη χρήση, επίσης, ως απλή κατάθεση, δε θα υπαχθεί σε κανένα τέλος χαρτοσήμου, επειδή το υπόλοιπο αυτό έχει ήδη χαρτοσημανθεί, ως απλή κατάθεση, στην προηγούμενη χρήση. Τούτο φυσικά ισχύει με την προϋπόθεση ότι ο δοσοληπτικός λογαριασμός δεν κινηθεί καθόλου και τη μεθεπόμενη αυτή χρήση».

Επειδή, προϋπόθεση για την ειδική χαρτοσημάνση του δανειακού τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού είναι όπως ο λογαριασμός έχει χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Αν ένας λογαριασμός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός, και τούτο συμβαίνει στη περίπτωση, που ο λογαριασμός συνεχώς πιστώνεται ή συνεχώς χρεώνεται, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τότε κάθε πράξη θεωρείται αυτοτελής και θα υπαχθεί σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 1 α ή 13 παρ. 1 α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως δανειακή, ή σε τέλος χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με

τη διάταξη του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 5 γ' του άρθρου 15 του ιδίου Κώδικα, αν η πράξη χαρακτηριστεί ως απλή κατάθεση.

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητά τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π. 225/1926, Εφ. Αθ. 193/1926, Εφ. Πατρ. 170/1926). Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός. Ούτε είναι αναγκαίο ο δοσοληπτικός λογαριασμός να μεταβάλλεται μία φορά τουλάχιστον, εντός της χρήσης από χρεωστικός σε πιστωτικός ή και αντίστροφα από πιστωτικός σε χρεωστικός, για να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος. Θα πρέπει αυτός να εμφανίζει συνεχή κίνηση καταθέσεων και αναλήψεων, έστω και αν το υπόλοιπό του καθ' όλη τη χρήση παραμένει χρεωστικό ή πιστωτικό. Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη. (ΣτΕ 264/1975, 4112/1976, 2968/1979, Διοικ. Εφ. Αθ. 2077/1985). Συνεπώς δεν θα θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (Εφ. Αθ. 3222/1979).

Επειδή, ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, που πληροί κατά νόμο τις προϋποθέσεις και χαρακτηρίζεται εκ του λόγου τούτου ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% ή 3%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15§1 περ. α' ή 13§1 περ. α' του Κώδικα Χαρτοσήμου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, ήτοι, ανάλογα με τον χαρακτηρισμό της δανειακής πράξης ως σύμβασης εμπορικής ή αστικής.

Ο δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός υπόκειται στα ανωτέρω κατά περίπτωση τέλη χαρτοσήμου με τη συνδρομή των εξής προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, ήτοι:

α) από τη διακίνηση αυτού να προκύπτει διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, κατά τη διάρκεια της χρήσης, λόγω της συνδρομής περισσοτέρων της μιας πράξεων. Θα πρέπει δηλαδή να μην εμφανίζει μόνο χρέωση ή μόνο πίστωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης και κάθε δε ένα από τα συμβαλλόμενα σ' αυτόν μέρη να είναι έναντι του άλλου, όχι μόνο και πάντοτε πιστωτής, αλλά και οφειλέτης, και

β) να περιέχει μόνο χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 20.12.2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί η προσφεύγουσα στην τράπεζα Πειραιώς ανευρεθήκαν συναλλαγές (χρεώσεις και πιστώσεις) με επιχειρήσεις στις οποίες έχει σχέση διοίκησης/εκπροσώπησης ο διαχειριστής της ελεγχόμενης Α.Φ.Μ., μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση
..... Ο λογαριασμός αυτός χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως προς τις συγκεκριμένες

συναλλαγές ως δανειακός τρεχούμενος δοσοληπτικός διότι περιέχει μόνο χρηματικές συναλλαγές, ήτοι χρηματικές δοσοληψίες (καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων) και όχι εμπορικές συναλλαγές, κι επιβλήθηκε χαρτόσημο 2% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% στο μεγαλύτερο ύψος του χρεωστικού ή πιστωτικού υπολοίπου και συγκεκριμένα στο πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 413.047,00 € της 30.7.2018.

Επειδή η κίνηση του λογαριασμού όπως αποτυπώνεται στην έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (σελ. 12-18) εμφανίζει χρεώσεις και πιστώσεις και το υπόλοιπο είναι διαδοχικά χρεωστικό ή πιστωτικό, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις προκειμένου να χαρακτηριστούν οι συναλλαγές με την επιχείρηση ως ταμειακές διευκολύνσεις και σε κάθε περίπτωση επί αυτών να αναλογούν τέλη χαρτοσήμου ποσοστού 1% προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του

δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την απόφαση του **ΣΤΕ 1893/2018**, ορίζονται τα εξής:

«4. Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(α) **Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία.**

Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

(β) Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Επομένως, η προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. [.....].».

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα

ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις/ πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη

νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017 , 884/2016 , 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017 , 884/2016 , 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας

...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε

περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο...».

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ορίζεται ότι:

«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.

...

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. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις»,

δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση προβάλλει τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί είσπραξης αδικαιολόγητων πιστώσεων ύψους 632.914,34 € οι οποίες αφορούν κατά ένα μέρος σε εισπράξεις παλαιότερων ετών και κατά το κύριο μέρος τους σε ταμειακές διευκολύνσεις τρίτων, χωρίς να προσκομίζει στοιχεία προς απόδειξη αυτού.

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε Μητρώο Παγίων, χρηματοοικονομικές καταστάσεις, Μισθοδοτικές καταστάσεις ΙΚΑ, λοιπά στοιχεία χονδρικών πωλήσεων, στοιχεία λιανικών πωλήσεων, στοιχεία αγορών, παγίων & δαπανών, δικαιολογητικά εξόφλησης συναλλαγών, φορ. έτους 2018, κατόπιν του με αρ. πρωτ./10.09.2024 Αιτήματος του ελέγχου ορθώς της επιβλήθηκε το πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του ν. 5104/2024:

«2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών

παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε παρ. 1 του προγενέστερου Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 90 παρ. 1 του ν. 4864/2021:

«α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α` 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε

πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.»

Επειδή τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ προστέθηκαν στον Κ.Φ.Δ. με το άρθρο 101 παρ. 2 του ν.4714/2020, στην παρ. 3 περ. α' και β' του οποίου ορίζεται ότι:

«3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2028/2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν. 4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

«Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α ΚΦΔ). [...]

3.4. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τις φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου και για το χρονικό διάστημα 1.1.2018-31.12.2018, κατόπιν της υπ' αρ. /10.9.2024 Αίτημα Χορήγησης Αντιγράφων Λογιστικών Αρχείων του άρθρου 14 του ν.5104/2024 της Φορολογικής Αρχής, ορθώς της επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 30.000,00 €, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 19.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα α) τη μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της με αριθμό/20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος και της με αριθμό/20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., και β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των με αριθμό/20.12.2024,/20.12.2024 και/20.12.2024 Πράξεων Επιβολής Προστίμου και της με αριθμό/20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

1. Φόρος εισοδήματος:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό ποσό	741.094,55	738.199,24
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	370.547,28	369.099,62
Σύνολο	1.111.641,83	1.107.298,86

(Ως η με αριθμό/20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου)

2. Φ.Π.Α.:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό ποσό	627.163,06	617.251,71
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	313.581,53	308.625,86
Σύνολο	940.744,59	925.877,57

(Ως η με αριθμό/20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου)

3. Τέλη Χαρτοσήμου:

Χαρτόσημο	11.859,41
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	2.371,88
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. χαρτοσήμου	5.929,71
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.185,94
Συνολικό ποσό για καταβολή	21.346,94

(Ως η με αριθμό/20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου)

4. Πρόστιμο άρ. 57 παρ. 2 του ν. 5104/2024 περί μη προσκόμισης των φορολογικών μηνιών και των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.: **30.000,00 €**

(Ως η με αριθμό/20.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου)

5. Πρόστιμο άρ. 53 παρ. 1 και 57 παρ.1 του ν. 5104/2024 περί συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 υποχρεώσεις και υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα: **2.600,00 €**

(Ως η με αριθμό/20.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου)

6. Πρόστιμο άρ. 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024 περί μερικής ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων: **250,00 €**

(Ως η με αριθμό/20.12.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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