



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **282**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρείας, με έδρα

κατά:
α) Της με αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της με αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρείαςη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ποσού 50.980,85€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 25.490,43€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **76.471,28€**. ..

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, πέραν των λογιστικών διαφορών του άρθρου 22 περιπτ. γ' του ν. 4172/2023 (ΚΦΕ) συνολικού ποσού 1.568,00€ καθώς διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο εγγραφές που δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, δαπάνες συνολικής αξίας 135.716,03€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 β' του ίδιου νόμου καθώς διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα βιβλία δαπανών καθαρής αξίας εκάστης άνω των 500€, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν ολικά ή τμηματικά με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της την δαπάνη που αφορά σε εβδομήντα οκτώ (78) εικονικά τιμολόγια, με καταχωρηθείσα στα βιβλία συνολική καθαρή αξία 38.512,00€ πλέον Φ.Π.Α. 7.765,76€, εκδόσεως της εταιρείας

B. Με την με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, ποσού 8.142,08€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.071,04€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **12.213,12€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι στην προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ. 1 περιπτ. β' του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η οποία έχει κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο ζάχαρης», δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αφορμή, για τον κρινόμενο έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο λόγω αρμοδιότητας αρχικά διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, και έλαβε το με αριθμό πρωτόκολλο. Ωστόσο, μεσολάβησε, δυνάμει της με αρ. Δ.ΟΡΓ. Α. 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οριστική παύση της λειτουργίας των

τμημάτων ελέγχου των Δ.Ο.Υ. και η μεταφορά των αρμοδιοτήτων τους στα ΕΛ.ΚΕ, με ημερομηνία έναρξης λειτουργίας τους (των ΕΛ.ΚΕ) την 29-07-2022. Ως εκ τούτου και συνεπεία της μεταβίβασης αρμοδιότητας, το ανωτέρω δελτίο διαβιβάστηκε εκ νέου στο 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής και έλαβε το υπ' αριθμ. πρωτ. πρωτόκολλο.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής οι οποίες έλαβαν υπό όψη τους τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στο προαναφερόμενο Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Ακόμη και αν κριθεί ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, η προσφεύγουσα εταιρεία παρέλαβε πραγματικά και συγκεκριμένα η προμήθεια των ποσοτήτων ζάχαρης που εμφανίζεται στα επίμαχα τιμολόγια ήταν πραγματική, άρα η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

2) Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων ως προς τον εκδότη, οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων πρέπει να ακυρωθούν, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

3) Ως προς την απόρριψη από τον έλεγχο των δαπανών άνω των 500 ευρώ που εξοφλήθηκαν μετρητοίς, ο τρόπος αυτός εξόφλησης ήταν απολύτως δικαιολογημένος καθώς πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα διενέργειας των εν λόγω δαπανών, ήταν σε ισχύ οι περιορισμοί κίνησης κεφαλαίων και συναλλαγών με τις τράπεζες (Capital controls) και αυτό συνιστούσε εμπόδιο στη κατάθεση χρημάτων σε μετρητά.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :
« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

« 5. 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. β' «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 ΚΦΕ, οι οποίες:

α)

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

γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' « Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Οι ακόλουθες επιχειρηματικές δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α)

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

γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«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, εν προκειμένω, στην από έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής που συντάχθηκε για την εκδότρια εταιρεία την οποία ο Προϊστάμενος του του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αποδέχτηκε πλήρως και την επισύναψε, έτσι ώστε να αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., όπου λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι αναγραφόμενες σε αυτά ποσότητες ζάχαρης, που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2016.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για την εκδότρια επιχείρηση με αντικείμενο χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών και εξαρτημάτων μηχανοκίνητων οχημάτων, επί της οδού όπως αναγράφεται στην έκθεσή του, απέδειξε με πλήθος στοιχείων ότι:

1. Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της. Κανείς από τους περίοικους και την επιχείρηση που δραστηριοποιείται απέναντι από την ελεγχόμενη (πλυντήριο — λιπαντήριο αυτοκινήτων) δεν έχουν αντιληφθεί οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα από την έναρξη της.

2. Δεν έχει πραγματικές αγορές για τα έτη 2014-2016.

3. Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για διάθεση των λογιστικών στοιχείων.

4. Έχει γίνει αναστολή χρήσης ΑΦΜ/ΦΠΑ στις

6. Δεν απασχολεί προσωπικό.

7. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2014,2015, 2016, 2017, 2018, 2019,2020 ενώ για το έτος 2016 έχει υποβάλλει μηδενική δήλωση.

Οι παραπάνω συμπεριφορές της εκδότριας με τις ποικίλες δραστηριότητες αποδεικνύουν ότι ουδέποτε πραγματικά λειτούργησε αυτή η εταιρεία παρά μόνο δημιούργησε τεχνητά, τις απαραίτητες προϋποθέσεις έναρξης εργασιών & εμφάνισης εικονικά φορολογικά υπαρκτής επιχείρησης με προφανή σκοπό την έκδοση εικονικών κατά το δοκούν φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, επιπροσθέτως, την εικονικότητα των στοιχείων και το συναλλακτικά ανύπαρκτο της εκδότριας βασίμως και επαρκώς αποδεικνύουν γεγονότα, όπως ότι τα επίμαχα τιμολόγια ,δεν αναγράφεται ο τρόπος και το μέσον μεταφοράς των εμπορευμάτων που φέρονται να διακινήθηκαν.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση

και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο [άρθρο 65](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 1184/2010, 1126/2010).

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδóτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, και δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Ως με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας που αφορά την απόρριψη από τον έλεγχο δαπανών άνω των 500, 00 ευρώ.

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1143/2015 με θέμα « Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' / 28.06.2015) αναφέρεται ότι : «... οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' / 28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από

τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.

Επειδή, με την Ε2066/2020 / 11-05-2020 με θέμα « Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' / 28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής»:

«Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.] 143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6,2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

Επειδή, από τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τα αποτελέσματα του υπό κρίση ελέγχου, δεν προκύπτει ότι οι επίμαχες δαπάνες, όπως καταγράφονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου (ημερομηνία, αριθμ. παραστατικού ,αιτιολογία , αξία) αφορούσαν σε χρονική περίοδο όπου ήταν σε ισχύ οι περιορισμοί κίνησης κεφαλαίων και συναλλαγών με τις τράπεζες, και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η εξόφληση τους τοις μετρητοίς των ήταν απολύτως δικαιολογημένη καθώς, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα διενέργειας των εν λόγω δαπανών, ήταν σε ισχύ οι περιορισμοί κίνησης κεφαλαίων και συναλλαγών με τις τράπεζες, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρείας και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2016

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	50.980,85€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	25.490,43€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.471,28€

(αριθμ. πράξης)

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	8.142,08€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	4.071,04€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.213,12€

(αριθμ. Πράξης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.