



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

Αριθμός απόφασης: 490

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο της εταιρείας με την επωνυμία κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018, δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, ε) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, στ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ζ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, η) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, θ) της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας κύριος φόρος ποσού 30.503,57 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 15.251,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **45.755,36 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 8.868,98 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 4.434,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.303,47 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018,

καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, κύριος φόρος ποσού 13.539,08 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.769,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **20.308,62 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

δ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, κύριος φόρος ποσού 41.905,09 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 20.952,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **62.857,64 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

ε) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, κύριος φόρος 855,03 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 427,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.282,55 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

στ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας κύριος φόρος 3.682,69 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.841,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.524,04 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

ζ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, κύριος φόρος 620,28 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 310,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **930,42 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

η) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας, κύριος φόρος 259,78 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 129,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **389,67 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

θ) Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας, πρόστιμο ποσού **22.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 και 4 και 56 παρ. 2 του ν.4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος:

1. Δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το φάκελο τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4987/2022.

2. Δεν υπέβαλε το συνοπτικό πίνακα πληροφοριών που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ΚΦΔ στη φορολογική διοίκηση.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η εταιρεία είναι ειδικού σκοπού νομικό πρόσωπο το οποίο συστήθηκε και αδειοδοτήθηκε από την(απόφαση) για την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3862/2010. Ειδικότερα η εταιρεία έχει λάβει την σχετική άδεια για την εκτέλεση εμβασμάτων, δηλαδή κάθε υπηρεσίας πληρωμών, στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνονται χρηματικά ποσά από πληρωτή, χωρίς να απαιτείται το άνοιγμα λογαριασμού πληρωμών στο όνομα του πληρωτή ή του δικαιούχου, με μοναδικό σκοπό την μεταφορά ισοδύναμου ποσού σε δικαιούχο ή σε άλλο φορέα παροχής υπηρεσιών πληρωμών που ενεργεί για λογαριασμό του δικαιούχου. Την ηανακάλεσε την άδεια λειτουργίας της, όπως δημοσιεύθηκε στο με αριθμό ΦΕΚ Τεύχος Β', και η ελεγχόμενη τέθηκε σε εκκαθάριση, ειδικός εκκαθαριστής αυτής, δε, ορίστηκε ο

Στα πλαίσια του ελέγχου ζητήθηκε από την ως άνω εταιρεία με τη με αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ να προσκομίσει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ. 1124/2015, η εταιρεία ωστόσο, όσον αφορά τα έσοδα, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ή παραστατικό εσόδου, ούτε τον τρόπο με τον οποίο εκκαθαρίζονται οι αμοιβές της και καταχωρούνται στον Λογαριασμό 74 του Ισοζυγίου αυτής. Ως εκ τούτου, συντάχθηκε από τον έλεγχο η με αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. 2η πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με την οποία ζητήθηκε από την εταιρεία όπως προσδιορίσει στον έλεγχο τον τρόπο με τον οποίο εκκαθαρίζονται οι αμοιβές της από επιχειρηματική δραστηριότητα, ώστε να επαληθευτούν τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, ωστόσο η εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε ούτε σε αυτήν την πρόσκληση.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε έμμεσο τρόπο προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων από προμήθειες (λογαριασμός του τηρούμενου ισοζυγίου) της εταιρείας για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, χρησιμοποιώντας το Μέσο Σταθμισμένο Όρο των ακαθάριστων εσόδων που δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος επί των πιστώσεων του ενδιάμεσου λογαριασμού 57 ΕΝΤΟΛΕΣ ΠΛΗΡΩΜΩΝ 2,68%, και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2016 και 2017 στο ποσό των 429.497,57 ευρώ και 282.240,91 ευρώ αντίστοιχα.

Περαιτέρω, ως προς τις δαπάνες της εταιρείας, δεν αναγνωρίστηκαν τα παρακάτω ποσά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα των φορολογικών ετών 2016-2019:

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	2.010,35	5.590,35	5.894,47	5.994,23
ΧΡΕΩΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	-	2.420,33	1,26	-
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΗΣ	23.830,51	60.379,00	35.307,34	138.040,86
ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	1.230,62	-	11,30	-
ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΕΙΧ ΙΚΒ 9869	-	-	-	265,83
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΩΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	27.071,48	68.389,68	41.214,37	144.300,92

Τέλος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εταιρεία δεν τεκμηρίωσε τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με την επιχείρηση, λόγω της ύπαρξης σχέσεων καθοριστικής διοικητικής επιρροής, όπως ορίζονται από το άρθρο 50 του ΚΦΕ και δεν τήρησε τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από το άρθρο 21 του ν. 4987/2022 περί αναφοράς των ανωτέρω στον Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και στον Συνοπτικό Πίνακα Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Με βάσει όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής οι με αριθμ. προσαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο της παραπάνω εταιρείας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, εν όλω ή εν μέρει, άλλως τροποποίηση προς το ευμενέστερο των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

• **Ως προς το ΕΙΣΟΔΗΜΑ: Ελλιπής/πλημμελής αιτιολογία των προσαλλόμενων πράξεων και εσφαλμένη εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου.**

1. Ο έλεγχος συνάγει ότι ο συντελεστής 2,68% που έχει προκύψει από το κλάσμα του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων δια του συνόλου του ενδιάμεσου λογαριασμού τυγχάνει υψηλότερος από τους αντίστοιχους συντελεστές των ετών 2016 και 2017 και συνεπώς θα πρέπει να εφαρμοστεί αυτός. Ωστόσο, η εφαρμογή του ως άνω συντελεστή δε βρίσκει έρεισμα ούτε στον ΚΦΔ ούτε στις ΠΟΛ. 1124/2015 και ΠΟΛ. 1036/2017 που εφαρμόζονται στον υπό κρίση έλεγχο. Επίσης, ο υπολογισμός αυτός τυγχάνει πλημμελής και αυθαίρετος, διότι δε λαμβάνει υπόψιν τον επίσης ενδιάμεσο λογαριασμό κινήσεων, καίτοι το ισοζύγιο της εταιρείας είχε κοινοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση και συνεπώς οι ελεγκτές μπορούσαν να λάβουν γνώση και του εδώ αναφερόμενου λογαριασμού.

2. Επιπλέον, ο έλεγχος επικαλείται ότι οι δαπάνες στις οποίες προέβη η προς την επιχείρησηείναι μεγαλύτερες των πεντακοσίων ευρώ (500 ευρώ) και άρα η εξόφλησή τους θα πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο. Ωστόσο, πρώτον, από πουθενά δεν προκύπτει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο ούτε αποδεικνύεται κάτι τέτοιο, δεύτερον οι ελεγκτές αορίστως προβάλλουν την ως άνω γενική υποχρέωση περί εξόφλησης με τραπεζικό μέσο οφειλών που υπερβαίνουν τα 500 ευρώ, χωρίς να προσάπτουν με συγκεκριμένο τρόπο ότι αυτή η υποχρέωση

παραβιάστηκε από την εταιρεία και τέλος, τρίτον, η εταιρεία με κάθε έμβασμα το οποίο διεκπεραιώνει λαμβάνει σχετική προμήθεια, δίχως όμως, να εκδίδει ξεχωριστό παραστατικό για κάθε μεμονωμένη συναλλαγή. Αντίθετα, εκδίδει φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) αθροιστικά των ποσών των επιμέρους προμηθειών που έλαβε κατά την εκτέλεση των εμβασμάτων. Συνεπώς, η εταιρεία δια τραπεζικού μέσου προέβη στην εξόφληση των υπό κρίση ποσών, απλά στη συνέχεια εξέδωσε τιμολόγια που αφορούν την προμήθεια που έλαβε η εταιρεία από την εκτέλεση περισσότερων του ενός εμβασμάτων. Καμία, λοιπόν, παράβαση της εξόφλησης μέσω τραπεζικού μέσου για οφειλές άνω των 500 ευρώ δεν μπορεί να καταλογιστεί στην

• **Ως προς τον ΦΠΑ: Ελλιπής/πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων και εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο νόμο**

Η εταιρεία ενεργούσα ως πράκτορας της εταιρείας προέβαινε σε προώθηση των υπηρεσιών που παρείχε για λογαριασμό της και κατ' επέκταση προώθηση των υπηρεσιών που η ίδια η παρείχε. Τα ποσά και οι κινήσεις του λογαριασμού ισοζυγίου 75 που επικαλείται ο έλεγχος δεν αποτελούν παρά απλή παράθεση των εξόδων στα οποία προέβη η για την ως άνω προώθηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και άρα δε θα πρέπει να γίνεται καν λόγος για επιβολή ΦΠΑ. Διαφορετική θεώρηση θα οδηγούσε στο άτοπο π.χ. ένας δικηγόρος που τηρεί ατομική επιχείρηση και διανέμει επαγγελματικές κάρτες του να πρέπει να αποδίδει ΦΠΑ για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών. Άλλως και όλως επικουρικά, στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι η εταιρεία παρείχε διαφημιστικές υπηρεσίες, ο έλεγχος εσφαλμένα υπέλαβε ότι θα πρέπει να καταλογισθεί ΦΠΑ σε βάρος της εταιρείας, καθώς οι σχετικές συναλλαγές-υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών από την προς τη διεθνή εταιρεία απαλλάσσεται από την υποχρέωση αναγραφής στα παραστατικά και από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στις ελληνικές φορολογικές αρχές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 14 του ν. 2859/2000.

• **Ως προς τον ΦΑΚΕΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ και τον ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Η φορολογική διοίκηση θεωρεί δεδομένη την ύπαρξη σχέσεως συνδεδεμένων επιχειρήσεων μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας και γι' αυτό προβαίνει στην επιβολή των προσβαλλομένων προστίμων. Όμως, προϋπόθεση για την επιβολή των κρίσιμων προστίμων αποτελεί η ύπαρξη - η συνδρομή της ιδιότητας - συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Επίσης, έχει αναφερθεί ότι το βάρος απόδειξης για την επίκληση ενός τέτοιου ισχυρισμού φέρει η φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, είναι εμφανές ότι, εν προκειμένω, η φορολογική διοίκηση δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει κανένα απολύτως στοιχείο, το οποίο συνηγορεί υπέρ του ότι η εταιρεία αποτελεί συνδεδεμένη επιχείρηση με την εταιρεία Άλλωστε, μόνη η επίκληση του ότι δύο επιχειρήσεις προβαίνουν σε τακτικές ή έκτακτες συναλλαγές δεν αρκεί επουδενί για να στηρίξει τον ισχυρισμό περί υπάρξεως συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ούτε άλλωστε ένας τελείως αορίστως προβαλλόμενος ισχυρισμός μπορεί να αντιστρέψει και να μετακυλήσει το βάρος απόδειξης στο διοικούμενο. Συνεπώς, εφόσον η φορολογική διοίκηση δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξής της και επειδή όλως αορίστως και δίχως αιτιολογία προβάλλει τον ισχυρισμό περί ύπαρξης συνδεδεμένων επιχειρήσεων το έρεισμα των προσβαλλομένων προστίμων ελλείπει και άρα αυτά τυγχάνουν ακυρωτέα. Επικουρικά και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι

πρόκειται για συνδεδεμένες επιχειρήσεις, επικαλείται άγνοια του καλόπιστου διοικουμένου η οποία δεν μπορεί να αποβεί εις βάρος του.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχείωση υποβολής δήλωσης,

.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή στην εγκύκλιο **Ε.2015/2020** με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.

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

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

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

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

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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

Επειδή, η εταιρεία, σύμφωνα με τη λειτουργία της κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ελάμβανε χρηματικά ποσά από πληρωτή, χωρίς να απαιτείται το άνοιγμα λογαριασμού πληρωμών στο όνομα του πληρωτή ή του δικαιούχου, με μοναδικό σκοπό τη μεταφορά ισοδύναμου ποσού σε δικαιούχο ή σε άλλο φορέα παροχής υπηρεσιών πληρωμών που ενεργεί για λογαριασμό του δικαιούχου. Έτσι, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, προέρχονταν από την προμήθεια που ελάμβανε έναντι κάθε μεταφοράς χρημάτων (εμβασμάτων) που πραγματοποιούσε μέσω ειδικών πλατφορμών, για τις οποίες πλήρωνε μέρος της αμοιβής της.

Εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, με τη με αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ ζητήθηκε από την εταιρεία να προσκομίσει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ωστόσο η εταιρεία, όσον αφορά τα έσοδα, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ή παραστατικό εσόδου, ούτε τον τρόπο με τον οποίο εκκαθαρίζονται οι αμοιβές της και καταχωρούνται στον Λογαριασμό 74 του Ισοζυγίου αυτής, καθώς σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έγγραφο του ορισμένου ειδικού εκκαθαριστή αυτής, τα μηχανογραφικά συστήματα της εταιρείας που παραδόθηκαν σε αυτόν δεν παρέχουν πρόσβαση στον ίδιο για τα έτη 2016, 2017 και 2018, ενώ έγινε προσπάθεια ανάκτησης των οικονομικών στοιχείων των ετών 2015 - 2018 και δεν κατέστη εφικτό. Μετά από έλεγχο στο φυσικό αρχείο της επιχείρησης, καθώς και ενδελεχείς προσπάθειες από τον ειδικό εκκαθαριστή, προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ισοζύγια, καθώς και ένα μέρος μόνο των παραστατικών που αφορούν τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους. Στη συνέχεια, συντάχθηκε από τον έλεγχο η με αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. 2η πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με την οποία ζητήθηκε από την εταιρεία να προσδιορίσει στον έλεγχο τον τρόπο με τον οποίο εκκαθαρίζονται οι αμοιβές της από επιχειρηματική δραστηριότητα, ώστε να επαληθευτούν τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, για την διενέργεια των απαραίτητων επαληθεύσεων. Πέραν αυτών και από όσα κατάφερε να συγκεντρώσει ο ίδιος ο εκκαθαριστής από το αρχείο της επιχείρησης, η εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε ούτε σε αυτήν την πρόσκληση, ώστε να υποδείξει στον έλεγχο τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται τα έσοδα αυτής, και δεν προσκόμισε τα παραστατικά εσόδων από τις προμήθειες που λαμβάνει επί της μεταφοράς των κεφαλαίων, καθώς και ούτε κάποιο άλλο στοιχείο προσδιορισμού της προμήθειας αυτής, δηλαδή της εκκαθάρισης των εσόδων όπως αυτά εμφανίζονται στους λογαριασμούς εσόδων της ομάδας 7 και δη του λογαριασμού 74.98 έσοδα από προμήθειες του τηρούμενου ισοζυγίου αυτής. Επίσης, δε δόθηκαν στον έλεγχο εξηγήσεις σχετικά με την διαφοροποίηση της τιμολόγησης της προμήθειας ανά χώρα και ανά ποσό. Ως εκ τούτου **ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας με κάθε διαθέσιμο μέσο, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.**

Ειδικότερα, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η εταιρεία παρακολουθεί στο τηρούμενο ισοζύγιο αυτής τον ενδιάμεσο λογαριασμό «57 ΕΝΤΟΛΕΣ ΠΛΗΡΩΜΩΝ», ο οποίος πιστώνεται όταν δίνεται η εντολή από τον πελάτη και χρεώνεται όταν διενεργείται το έμβασμα - μεταφορά των χρημάτων, ήτοι κάθε έμβασμα που πραγματοποιείται σε κάθε μια εκ των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων παρακολουθείται και καταχωρείται στην πίστωση του ενδιάμεσου λογαριασμού 57 του ισοζυγίου. Από την επισκόπηση της καρτέλας του Λογαριασμού 57 του ισοζυγίου της επιχείρησης, όπως προσκομίστηκε στον έλεγχο, το σύνολο των πιστώσεων ανά ελεγχόμενη περίοδο, καθώς και το ποσοστό των ακαθάριστων εσόδων που δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η εταιρεία επί των πιστώσεων αυτών, καταγράφονται στον κάτωθι πίνακα:

ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΥ Λ. 57	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ / ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ Λ. 57
2016	107.811,26	16.026.028,61	0,67%
2017	149.339,32	10.531.377,12	1,42%
2018	272.768,87	6.007.097,97	4,54%
2019	387.950,85	1.687.838,04	22,99%
ΣΥΝΟΛΟ	917.870,30	34.252.341,74	2,68%

Όπως προκύπτει από τον ως άνω πίνακα, το ποσοστό των ακαθάριστων εσόδων που δηλώνονται, διαφοροποιείται εμφανώς και αποκλίνει σημαντικά από έτος σε έτος κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων. Συνεπώς ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας προκύπτουν από την προμήθεια επί των μεταφορών - εμβασμάτων κεφαλαίων ή πληρωμών που αυτή διενεργεί για τους πελάτες της, ήτοι ένα ποσοστό προμήθειας επί του λογαριασμού «57 Εντολές Πληρωμών» του ισοζυγίου αυτής
- Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα στοιχείο προσδιορισμού της προμήθειας αυτής, δηλαδή της εκκαθάρισης των εσόδων, όπως αυτά εμφανίζονται στους λογαριασμούς εσόδων της ομάδας 7 και δη του λογαριασμού 74.98 έσοδα από προμήθειες του τηρούμενου ισοζυγίου αυτής,
- Πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας με κάθε διαθέσιμο στοιχείο,
- Οι προμήθειες που χρεώνει η εταιρεία τους πελάτες της διαφέρουν από χώρα σε χώρα και κυμαίνονται ανάλογα και με το ποσό που μεταφέρεται (το γεγονός επιβεβαιώθηκε και από τηλεφωνική επικοινωνία με τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της ελεγχόμενης). Δε δόθηκαν στον έλεγχο εξηγήσεις σχετικά με την διαφοροποίηση της τιμολόγησης της προμήθειας επί των μεταφορών κεφαλαίων και των πληρωμών ανά περίπτωση, ούτε προσκομίστηκε πίνακας με τα ποσοστά της προμήθειας που χρεώνει η επιχείρηση ανά χώρα και ανά ποσό,
- Παρήλθε άπρακτη η προθεσμία των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του με αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων και η εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε, ούτε ενημέρωσε τον έλεγχο σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο εκκαθαρίζονται οι αμοιβές της από επιχειρηματική δραστηριότητα,

προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από προμήθειες (λογαριασμός 74.98 του τηρούμενου ισοζυγίου) της προσφεύγουσας εταιρείας με έμμεσο τρόπο μόνο για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, χρησιμοποιώντας το Μέσο Σταθμισμένο Όρο

2,68%, καθώς για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019 το ποσοστό της προμήθειας που καταχωρήθηκε στο Λογαριασμό 74.98 του ισοζυγίου της εταιρεία είναι μεγαλύτερο του 2,68%. Ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΥ Λ. 57	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ / ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ Λ. 57	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2016	107.811,26	16.026.028,61	0,67%	429.497,57	321.686,31
2017	149.339,32	10.531.377,12	1,42%	282.240,91	132.901,59
2018	272.768,87	6.007.097,97	4,54%	272.768,87	0,00
2019	387.950,85	1.687.838,04	22,99%	387.950,85	0,00

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο υπολογισμός των ακαθάριστων εσόδων τυγχάνει πλημμελής και αυθαίρετος, διότι δε λαμβάνει υπόψη τον επίσης ενδιάμεσο λογαριασμό κινήσεων Λογαριασμό, και παραθέτει πίνακα με τις συνολικές κινήσεις των λογαριασμών 57 και και νέα ποσοστά δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων προς συνολικές πιστώσεις και πίνακες με το σωστό υπολογισμό, όπως ισχυρίζεται, των αποτελεσμάτων της στις σελίδες 10 έως 12 της ενδικοφανούς της προσφυγής. Ωστόσο οι εν λόγω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι, καθώς δεν προσκομίζει τα επικαλούμενα στοιχεία/ισοζύγια και κινήσεις λογαριασμών, από τα οποία να προκύπτει ολοκληρωμένα ο τρόπος που κινούνται το σύνολο των λογαριασμών της και το κύκλωμα λειτουργίας των εσόδων της, ενώ και καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου η εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία ούτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η προμήθεια της και εκκαθαρίζονται οι αμοιβές της από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αλλά το εισόδημα του υπό ειδική εκκαθάριση νομικού προσώπου προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ορίζεται στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013, και συνεπώς αβασίμως ο προσφεύγων επικαλείται αποφάσεις του ΣΤΕ (ΣΤΕ 1223/2017, ΣΤΕ 2304/2019) που ερμηνεύουν προγενέστερες διατάξεις.

Επειδή, σχετικά με την έκπτωση των δαπανών, σύμφωνα με το άρθρο 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:

.....

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 “Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες”:

«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 στην ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν . 4172/2013” αναφέρεται:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. **Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο.** Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

.....

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους

άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολή.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία κατά τα φορολογικά έτη 2016-2019 καταχώρισε στα βιβλία της στο λογαριασμό «..... Προμήθειες εντολών» τις παρακάτω δαπάνες που τιμολογήθηκαν από τη συνδεδεμένη επιχείρηση

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016 - 31/12/2016			
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	11.049,10
.....	1.502,07
.....	11.279,34
ΣΥΝΟΛΟ			23.830,51
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017 - 31/12/2017			
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	1.342,00
.....	3.533,00
.....	55.504,00
ΣΥΝΟΛΟ			60.379,00
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018 - 31/12/2018			

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	16.742,11
.....	18.565,23
ΣΥΝΟΛΟ			35.307,34
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019 - 31/12/2019			
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	287,20
.....	68.688,54
.....	411,20
.....	68.653,92
ΣΥΝΟΛΟ			138.040,86

Παρά την πρόσκληση του ελέγχου η εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των σχετικών παραστατικών, ούτε οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο (σύμβαση, εξόφληση, αλληλογραφία μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων), και συνεπώς δεν πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 22 περ. γ' του ν.4172/2013, ενώ περαιτέρω, οι εν λόγω δαπάνες είναι μεγαλύτερες των πεντακοσίων (500) ευρώ και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 είναι απαραίτητη η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο, προκειμένου να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, κατά τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017- 31/12/2017 οι σχετικές δαπάνες δεν έχουν δηλωθεί στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων από την εταιρεία, αλλά ούτε και από την συνδεδεμένη αυτής επιχείρηση

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο ίδιος ο ορισμένος ειδικός εκκαθαριστής της εταιρείας, με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την (ήτοι πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου) ενημέρωσε τον έλεγχο ότι, «.....**μετά από έλεγχο τόσο στα κλασέρ με τα παραστατικά της αλλά και του, όσο και στα κλασέρ που περιέχουν τα τραπεζικάδε βρέθηκαν αποδεικτικά εξόφλησης των παραπάνω παραστατικών.**»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται: «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 ο προσφεύγων ούτε κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίζει κάποιο νέο στοιχείο, ήτοι τα εκδοθέντα από τη συνδεδεμένη επιχείρησητιμολόγια και παραστατικά που να αποδεικνύουν την τραπεζική εξόφληση αυτών, όπως απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. β' του ν. 4172/2013, που να μεταβάλλει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

.....

Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

.....

Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από ζαχαροπλαστεία, εστιατόρια, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) ι. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

.....

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά.

Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

Άρθρο 13 Τόπος παράδοσης αγαθών

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας

.....

Άρθρο 14 Τόπος παροχής υπηρεσιών

.....

2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

.....

Άρθρο 35 Υπόχρεοι στο φόρο

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 2, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η εταιρεία έχει καταχωρίσει στα βιβλία της στο λογαριασμό «75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» τα παρακάτω τιμολόγια εκδόσεως της προς την εταιρεία με την επωνυμία

.....

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016 - 31/12/2016			
Τ.Π.Υ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	1.773,82
.....	1.405,54
.....	240,25
	ΣΥΝΟΛΟ		3.419,61
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017- 31/12/2017			

Τ.Π.Υ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΙΣΟΖΥΠΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	635,19
.....	3.201,00
.....	
ΣΥΝΟΛΟ			4.290,65
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018 - 31/12/2018			
Τ.Π.Υ.	75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	559,55
.....	2.024,92
ΣΥΝΟΛΟ			2.584,47
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019 - 31/12/2019			
Τ.Π.Υ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΙΣΟΖΥΠΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....	1.426,00
ΣΥΝΟΛΟ			1.426,00

Για τα παραπάνω έσοδα η εταιρεία έχει τιμολογήσει χωρίς Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2019 με την έκδοση των με αριθμ. προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η εταιρεία ενεργούσα ως πράκτορας της εταιρείας, προέβαινε σε προώθηση των υπηρεσιών που παρείχε για λογαριασμό της και κατ' επέκταση προώθηση των υπηρεσιών που η ίδια η παρείχε. Τα ποσά και οι κινήσεις του λογαριασμού ισοζυγίου 75 που επικαλείται ο έλεγχος δεν αποτελούν παρά απλή παράθεση των εξόδων στα οποία προέβη η για την ως άνω προώθηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και άρα δε θα πρέπει να γίνεται καν λόγος για επιβολή ΦΠΑ. Άλλως και όλως επικουρικά, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι η παρείχε διαφημιστικές υπηρεσίες, ο έλεγχος εσφαλμένα υπέλαβε ότι θα πρέπει να καταλογισθεί ΦΠΑ σε βάρος της, καθώς οι σχετικές συναλλαγές-υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ, καθώς η παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς τη διεθνή εταιρείααπαλλάσσεται από την υποχρέωση αναγραφής στα παραστατικά και από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στις ελληνικές φορολογικές αρχές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 14 του ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, εάν, δε, οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Εν προκειμένω όμως, στο σώμα των επίμαχων τιμολογίων αναγράφεται «Διαφημιστικό Υλικό», ενώ στα επισυναπτόμενα των τιμολογίων έγγραφα περιγράφεται το είδος του προϊόντος, όπως «.....» κτλ., καθώς και η επιμέτρησή του σε κομμάτια (pieces). Από την

ως άνω περιγραφή προκύπτει ότι τα τιμολογηθέντα έσοδα της εταιρείας δεν προέρχονται από παροχή υπηρεσιών προς την αμερικάνικη εταιρεία, καθώς η εταιρεία τιμολογεί αγαθά, τα οποία βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει υπογραφείσα σύμβαση μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας ή κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο, από τα οποία να προκύπτει ότι μέρος των τιμολογηθέντων εσόδων αφορούν όντως την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλιπούς/πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων Φ.Π.Α. και εσφαλμένης υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών στο νόμο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Επειδή στο άρθρο 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά.

Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1142/2015 με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των Ν.4172/2013 και Ν.4174/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται.

Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιος πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο

2. Για την εφαρμογή των υποπεριπτώσεων αά και ββ της περ. ζ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Εάν, για παράδειγμα, η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β, η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα, με 48% ($80\% \times 60\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και με 38,4% ($48\% \times 80\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ.

Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,

- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,

- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ, αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,

- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,

- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις

τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013,

- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ. 1097/2014 και ΠΟΛ. 1144/2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ και δ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα.

Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του Ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 56 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.):

«Άρθρο 21 Φάκελος Τεκμηρίωσης

1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα **συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης**. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 **απαλλάσσονται** από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών **ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ** ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, **όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή**

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών **ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ** ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, **όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.**

3. Ο **Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α και β της παραγράφου 2 του παρόντος.**

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο **Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.**

5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.

6. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι

θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους . Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του Ν. 4308/2014 (Α 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.

.....

Άρθρο 56 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

.....

2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 είχε συναλλαγές με την επιχείρηση οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 138.140,86 ευρώ, ήτοι υπερβαίνουν το ποσό των 100.000,00 ευρώ. Οι ως άνω συναλλαγές είναι καταχωρημένες στο λογαριασμό Προμήθειες εντολών» του ισοζυγίου της προσφεύγουσας εταιρείας και έχουν δηλωθεί στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών της περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 τόσο από την εταιρεία όσο και από την αντισυμβαλλόμενη εταιρείαως έσοδο. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι δύο εταιρείες έχουν τον ίδιο Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο, τον προσφεύγοντα κο, ΑΦΜ, και στεγάζονται στην ίδια διεύθυνση, συνεπώς είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια των διατάξεων της υποπεριπτώσεως γγ' της περιπτώσεως ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου, η εταιρεία είχε την υποχρέωση να τεκμηριώσει τις ως άνω συναλλαγές λόγω της ύπαρξης σχέσεων καθοριστικής διοικητικής επιρροής, καθώς και να τηρήσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 21 του ΚΦΔ περί αναφοράς των ανωτέρω στο Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και στο Συνοπτικό Πίνακα Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Επειδή, η εταιρεία δεν υπέβαλε το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών Ενδοομιλικών Συναλλαγών, ούτε έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μετά από πρόσκληση το Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ΚΦΔ. Συνεπώς, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, ορθώς επιβλήθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής τα προσβαλλόμενα πρόστιμα του άρθρου 56 παρ. 2 και 3 του ν.4987/2022.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των με αριθμ. προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Α) Φορολογικό έτος 2016

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		105.184,71	105.184,71	105.184,71
ή ζημιά	243.573,08			243.573,08
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό		30.503,57	30.503,57
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		15.251,79	15.251,79	15.251,79
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.000,00	46.755,36	46.755,36	45.755,36

• Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	123,00	3.685,61	3.685,61	3.562,61
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	25,75	25,75	25,75	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	28,29	883,32	883,32	855,03
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	28,29	28,29	28,29	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		855,03	855,03	855,03
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		427,52	427,52	427,52
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.282,55	1.282,55	1.282,55
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

Β) Φορολογικό έτος 2017

• **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			30.582,70	30.582,70	30.582,70
ή ζημιά		414.281,65			414.281,65
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		8.868,98		8.868,98
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	4.434,49
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			4.434,49	4.434,49	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.000,00	14.303,47		13.303,47

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		10.065,58	25.410,13	25.410,13	15.344,55
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		10.065,58	10.065,58	10.065,58	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		2.415,74	6.098,43	6.098,43	3.682,69
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		2.438,11	2.438,11	2.438,11	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		22,37	22,37	22,37	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			3.682,69	3.682,69	3.682,69
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ			1.841,35	1.841,35	1.841,35
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			5.524,04	5.524,04	5.524,04
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		22,37	22,37	22,37	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή					

Γ) Φορολογικό έτος 2018

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			46.686,47	46.686,47	46.686,47
ή ζημιά		408.809,55			408.809,55
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		13.539,08		13.539,08
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			6.769,54	6.769,54	6.769,54
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.000,00	21.308,62	21.308,62	20.308,62

• Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		1.958,79	4.543,26	4.543,26	2.584,47
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		1.958,79	1.958,79	1.958,79	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		470,09	1.090,37	1.090,37	620,28
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ		470,09	470,09	470,09	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ					
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			620,28	620,28	620,28
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ			310,14	310,14	310,14
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			930,42	930,42	930,42
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση					
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή					

Δ) Φορολογικό έτος 2019

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		174.604,54	174.604,54	174.604,54
ή ζημιά	378.505,93			378.505,93
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό		41.905,09	41.905,09
Προκαταβολή φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		20.952,55	20.952,55	20.952,55
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.000,00	63.857,64	63.857,64	62.857,64

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΩΝ	2.063,35	3.489,35	3.489,35	1.426,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	2.063,35	2.063,35	2.063,35	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ	495,20	837,44	837,44	342,24
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	577,66	577,66	577,66	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	82,46			82,46
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		259,78	259,78	259,78
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		129,89	129,89	129,89
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		389,67	389,67	389,67
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	82,46			
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

- Πρόστιμο άρθρου 56 παρ. 2 και 3 Κ.Φ.Δ.: **22.500,00 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Η Προϊστάμενη της

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.