



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1062

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

β) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

δ) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

ε) της υπ' αριθ./....12.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./....12.2022 και/....12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ./....12.2022 και/....12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, και την υπ' αριθ./....12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ2023ΕΜΠ/12.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

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

Επί της από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ2023ΕΜΠ/12.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημά της, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση (παντοπωλείο), για το φορολογικό έτος 2016, φόρος ποσού 157.076,29€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 78.538,15€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 32.545,27€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 4.250,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 272.409,71€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στην εσφαλμένη μεταφορά δεδομένων των λογιστικών αρχείων στη δήλωση ποσού 45.377,24€, β) στη μη καταχώριση στα λογιστικά αρχεία εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων ποσού 3.767,66€, και γ) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη της, ως λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 302.022,59€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες του φορολογικού έτους 2017 ποσού 281.136,19€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ποσού 384.763,00€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 192.381,50€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 82.209,56€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 659.354,06€. Η διαφορά φόρου οφείλεται α) στην εσφαλμένη μεταφορά δεδομένων των λογιστικών αρχείων στη δήλωση ποσού 108.362,81€, β) στη μη καταχώριση στα λογιστικά αρχεία εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων ποσού 3.069,81€, και γ) στην προσθήκη στα καθαρά κέρδη της, ως λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 1.040.288,01€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 489,80€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 244,90€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 734,70€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων που δεν συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις, συνολικού καθαρού ποσού 3.767,66€ πλέον ΦΠΑ 489,80€.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 399,07€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 199,53€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 598,60€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων

εσόδων που δεν συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις, συνολικού καθαρού ποσού 3.069,81€ πλέον ΦΠΑ 399,07€.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω μη υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων εσόδων – εξόδων (ΜΥΦ) έτους 2017, όπως προβλέπεται από το άρθρο 14 παρ. 3 του ΚΦΔ, που επισύρει την προβλεπόμενη από τις παρ. 1^α και 2^α του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωση.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και ΚΦΔ (ν.4987/2022) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 111/2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η έκδοση νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ελλείψει νέων στοιχείων.
2. Παράνομη η προσθήκη στα καθαρά κέρδη των τιμολογίων από την προμηθεύτρια αλλοδαπή εταιρεία ΕΟΟΔ, ως λογιστικών διαφορών για τα έτη 2016 και 2017. Παράβαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 23 παρ. 1 περ. β' ν.4172/2013. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει την υπ' αριθ. 31/09.12.2022 δήλωση του νόμιμου εκπρόσωπου της ανωτέρω εταιρείας ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν εξοφληθεί τιμολόγια ποσού 156.288,69€ για το έτος 2016 και 195.479,95€ για το έτος 2017.
3. Παραβίαση άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών.
4. Παράνομη φορολόγηση της αφανούς εταιρείας με συντελεστή φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Παραβίαση κατ' ουσίαν διατάξεων των άρθρων 45 περ. ε' και 58 παρ. 1 ν.4172/2013. Έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε

έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:... στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση... 5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του ΚΦΔ, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος... Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε

μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25...».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/12/2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 111/2021 εντολής του Προϊσταμένου της, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος βάσει της Α.1293/2019, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2017 και εκδόθηκε η υπ' αριθ./....12.2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Σε προγενέστερο χρόνο, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος για το ίδιο φορολογικό έτος, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 19/13.01.2020 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, συντάχθηκε η από 28/07/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκε υπ' αριθ. 128/11.08.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ουδέποτε διενεργήθηκε πλήρης φορολογικός έλεγχος ο οποίος είναι και οριστικός ώστε να επιδέχεται ο αρχικός διορθωτικός προσδιορισμός μεταγενέστερης διόρθωσης μόνον υπό την προϋπόθεση της περιέλευσης στη Φορολογική Διοίκηση νέων στοιχείων του άρθρου 25 παρ. 5 ΚΦΔ, τα οποία δεν ήταν εν γνώσει της κατά τη διενέργεια πλήρους ελέγχου. Άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργήσει έλεγχο και να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οποτεδήποτε αλλά πάντως εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, εν προκειμένω έως 31/12/2023.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης έκδοσης νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ελλείψει νέων στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° και 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το

λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο

ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες 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 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «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... 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού

της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπνεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016, με το οποίο προστέθηκε η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και διευκρινίστηκε ότι η εφαρμογή του καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Επειδή, στο άρθρο 144 παρ. 1 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται: «Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».

Επειδή, στο άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, στο άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, στο άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

Επειδή, στο άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα

έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ'ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2016, αγορές εμπορευμάτων με τιμολόγια αξίας άνω των 500,00€, ποσού 302.022,59€ και για το φορολογικό έτος 2017 αγορές εμπορευμάτων με τιμολόγια αξίας άνω των 500,00€, ποσού 932.085,28€ και δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 108.202,73€, λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή μη νόμιμα προσαύξησε τα καθαρά της κέρδη με την αξία των τιμολογίων της προμηθεύτριας αλλοδαπής εταιρείας ΕΟΟΔ, διότι τούτα παραμένουν έως και σήμερα ανεξόφλητα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε την υπ' αριθ. 31/09.12.2022 δήλωση (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα) του νόμιμου εκπρόσωπου της προαναφερθείσας εταιρείας ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν εξοφληθεί τιμολόγια ποσού 156.288,69€ για το έτος 2016 και 195.479,95€ για το έτος 2017.

Ωστόσο, η δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της προμηθεύτριας αλλοδαπής εταιρείας, ως ιδιωτικό έγγραφο, δεν αποδεικνύει την ύπαρξη ανεξόφλητων τιμολογίων. Περαιτέρω, το γεγονός ότι τα εν λόγω τιμολόγια αγορών εμπορευμάτων, που αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές και δη διεθνείς, συνολικής αξίας 351.768,64€, φέρονται να παραμένουν ανεξόφλητα για χρονικό διάστημα πέντε και πλέον ετών, δίχως να έχει οχληθεί ο οφειλέτης ή να ασκηθεί εναντίον του κάποιο ένδικο μέσο, δε συνάδει με τα διδάγματα της κοινής πείρας και εμπορικής πρακτικής. Μολονότι η οριστική εκπεσιμότητα των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί εντός των

ελεγχόμενων φορολογικών ετών αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στα έτη αυτά κρίνεται στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών, τούτο, όμως, δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης της προσφεύγουσας για πληρωμή των δαπανών με τραπεζικό μέσο με αδιάσειστα στοιχεία, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος. Σε διαφορετική περίπτωση, η αντικειμενική αδυναμία της ελεγκτικής αρχής να αποδείξει την πληρωμή των δαπανών με μετρητά και αποδοχή των αιτιάσεων του φορολογούμενου για ανεξόφλητα υπόλοιπα μετά την πάροδο πέντε και πλέον ετών θα οδηγούσε στην καταστρατήγηση της σχετικής διάταξης του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η προσθήκη στα καθαρά της κέρδη των λοιπών αγορών και δαπανών που η εξόφλησή τους δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

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

Κατά συνέπεια, οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η*

αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με το άρθρο 285 του ν.4072/2012 ορίζεται ότι: «1. Με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομά του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων. 2. Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.Μ.Η. Οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών. Για τη συμφωνία αυτή εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 393 Κ.Πολ.Δ. 3. Στην αφανή εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, εκτός από εκείνες που δεν συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρείας».

Επειδή, με το άρθρο 287 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι τρίτοι αποκτούν δικαιώματα και αναλαμβάνουν υποχρεώσεις μόνον έναντι του εμφανούς εταίρου».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:... ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 47 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ΄ του Μέρους Δεύτερου».

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4172/2013, όπως το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 αντικαταστάθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 112 του ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α΄ 85) και ίσχυε στα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ΄ του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β΄, δ΄, ε΄, στ΄ και ζ΄ του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%...».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2076/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της αφανούς εταιρείας και διευκρινίστηκε ότι: «Όπως έχει κριθεί από τη δικαστηριακή νομολογία, τόσο πριν την έναρξη ισχύος του ν.4072/2012 όσο και μετά, αφανής ή μετοχική εταιρεία, είναι η προσωπική, χωρίς νομική προσωπικότητα εταιρεία, με απουσία ανάπτυξης του εταιρικού δεσμού προς τα έξω, στην οποία ο μεταξύ των εταίρων εταιρικός δεσμός καταλαμβάνει τις προς τα έξω σχέσεις των εταίρων. Η αφανής εταιρεία συνεπεία του εσωτερικού χαρακτήρα της δεν διαθέτει εταιρική περιουσία, δηλαδή περιουσία που να έχει φορέα το νομικό πρόσωπο, αφού στερείται νομικής προσωπικότητας, ή τους εταίρους, όπως στην αστική εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Το μόνο περιουσιακής φύσης δικαίωμα των αφανών εταίρων αποτελεί το δικαίωμα επί των κερδών. Ειδικότερα, οι αφανείς εταίροι μετέχουν μόνον ενοχικά στα αποτελέσματα της δραστηριότητας του εμφανούς εταίρου και όχι ως κοινωνοί των δικαιωμάτων και συνοφειλέτες των υποχρεώσεων που δημιουργεί η δράση του εμφανούς, συμμετέχοντας μόνο στη κατανομή των κερδών και ζημιών που προκύπτουν από τη δράση του εμφανούς, ενώ προς τα έξω εμφανίζεται ένας εταίρος, που ονομάζεται εμφανής, προς διάκριση από τους αφανείς, ο οποίος αναπτύσσει δραστηριότητα έναντι των τρίτων ιδίω ονόματι. Στο όνομα δε αυτού γεννιούνται και οι υποχρεώσεις και αυτός φέρει την ευθύνη για την εκπλήρωσή τους με το σύνολο της περιουσίας του (ΑΠ 1355/2019, ΑΠ 1234/2015, ΜΠρ Πάτρας 2/2019). 6. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αφανής εταιρεία αποτελεί μεν υποκείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ωστόσο, με βάση τόσο τις διατάξεις του ν.4072/2012 όσο και τη δικαστηριακή νομολογία, καθίσταται σαφές ότι αυτή δεν προβάλλεται στις συναλλαγές με τρίτους, ακόμα και αν είναι η φορολογική αρχή, αλλά υφίσταται ως εταιρεία για τις εσωτερικές

σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους, σύμφωνα και με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από αφανή εταιρεία ως τέτοια. Τα έσοδα που αποκτώνται από τη δραστηριότητα της αφανούς εταιρείας φορολογούνται στο όνομα του εμφανούς εταίρου κατά περίπτωση και ανάλογα με την μορφή του (ατομική επιχείρηση, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα). Αν ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη αφανούς εταιρείας και η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τότε εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στο όνομα του ασκούντος την επιχείρηση ως εμφανούς εταίρου αφανούς εταιρείας, στην περίπτωση δε αυτή, ο εφαρμοζόμενος συντελεστής φορολογίας επί των καθαρών κερδών είναι ο οριζόμενος από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΕ, ως υποκείμενο του φόρου σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ΚΦΕ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο απάντησής της στο με αρ. 27/11-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων (άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4987/2022) προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή το από 01/08/2012 ιδιωτικό συμφωνητικό περί σύστασης αφανούς εταιρείας μεταξύ της προσφεύγουσας (εμφανούς εταίρου) και του αφανούς εταίρου
..... (ΑΦΜ), με ποσοστό συμμετοχής 50% εκάστου, ως έδρα την έδρα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας και σκοπό την εκμετάλλευση παντοπωλείου, με θεωρημένο (από τον πρόεδρο του Τοπικού Συμβουλίου του Δημοτικού Διαμερίσματος Νομού Ροδόπης) το γνήσιο υπογραφής των μερών την 07^η/08/2012. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση λειτουργούσε με τον τρόπο που περιγράφεται στο παραπάνω συμφωνητικό, με διανομή κερδών και σύνταξη ισολογισμών, ήτοι ως αφανής εταιρία. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 6 του εν λόγω συμφωνητικού ορίζονται τα εξής: «Κάθε εταίρος θα λαμβάνει από τα καθαρά κέρδη το ποσοστό του, δηλαδή το απομένον ποσόν μετά την αφαίρεση των μισθωμάτων, ασφαλιστικών εισφορών, εργατικών, φόρου εισοδήματος του εμφανούς εταίρου, Φ.Π.Α. τυχόν αγορανομικών, υγειονομικών, πολεοδομικών παραβάσεων καθώς και οποιοδήποτε άλλο πρόστιμο ή καταβολή φόρος, τέλος ή χρηματική οφειλή της επιχείρησης προς οιονδήποτε τρίτο και λοιπών εξόδων της επιχείρησης που θα γίνεται με συνεργασία των συμβαλλομένων. Στο τέλος κάθε μήνα θα συντάσσεται πρόχειρος ισολογισμός και, αν προκύπτουν κέρδη, κάθε μέρος θα μπορεί να λαμβάνει για τις ανάγκες του ποσοστό 50% των προχείρων υπολογισθέντων κερδών. Στο τέλος δε κάθε χρόνου θα συντάσσεται ο οριστικός ισολογισμός και κάθε εταίρος

θα λαμβάνει το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη. Μετά την καταβολή του άνω ποσοστού των καθαρών κερδών θα εξαντλείται το δικαίωμα των αφανών εταίρων από τη συναπτόμενη με το συμφωνητικό αυτό συνεργασία και δεν θα έχουν καμία άλλη αξίωση για την ίδια αιτία από τον εμφανή εταίρο. Ο αφανής εταίρος θα εκδίδει απλή απόδειξη για τα λαμβανόμενα εκάστοτε καθαρά του κέρδη στον εμφανή εταίρο προς απόδειξη των μεταξύ τους δόσοληψιών και θα υπογράφει πάντα τον σχετικό ισολογισμό (πρόχειρο ή οριστικό). Εξ ου θα προκύπτουν τα καθαρά κέρδη της κάθε συμφωνημένης χρήσης. Εάν ο ισολογισμός αυτός κοινοποιηθεί στον αφανή εταίρο και δεν απαντήσει σε πέντε μέρες, θεωρείται ότι τον ενέκρινε και, αν αρνείται να παραλάβει το ποσοστό του στα καθαρά κέρδη, θα δύναται ο εμφανής εταίρος να το καταθέσει στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων στο όνομά του και να το γνωστοποιήσει εγγράφως. Κατά την ίδια αναλογία θα κατανέμονται και οι τυχόν ζημίες που θα προκύψουν κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, αλλά και οι δαπάνες, εφόσον διαπιστωθεί ότι τα έσοδα της εταιρίας δεν επαρκούν για την κάλυψή τους. Η εταιρία λύεται αυτοδικαίως σε περίπτωση 2 συναπτών ετών με αρνητικό ισολογισμό». Συνεπακόλουθα, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας επί των οποίων επιβλήθηκε φόρος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 του ν.4172/2013.

Επειδή, με το 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 είναι ελλιπής αλλά και εσφαλμένη διότι παραβιάζονται οι διατάξεις των άρθρων 45 περ. ε' και 58 παρ. 1 ν.4172/2013, με αποτέλεσμα να φορολογείται η αφανής εταιρεία με συντελεστές που προβλέπονται για το εισόδημα φυσικών προσώπων. Δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλει εκ νέου το προαναφερθέν ιδιωτικό συμφωνητικό περί σύστασης αφανούς εταιρίας, χωρίς έτερα στοιχεία (π.χ ισολογισμούς πρόχειρους/οριστικούς, αποδείξεις για τα λαμβανόμενα εκάστοτε καθαρά κέρδη από τον αφανή εταίρο), από όπου θα προέκυπτε ότι πράγματι λειτούργησε η επιχείρηση με τον τρόπο που ορίζεται στον συμφωνητικό, ήτοι ως αφανής εταιρεία, ώστε να τίθεται ζήτημα εφαρμογής των προβλεπόμενων στη εγκύκλιο Ε 2076/2022 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και συνακόλουθα υπαγωγής σε φορολόγηση της διαπιστωθείσας από τον έλεγχο αποκρυβείσας ύλης σε φόρο βάσει

του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 (με συντελεστή 29%), ως υποκείμενο του φόρου σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ΚΦΕ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραβίασης των διατάξεων των άρθρων 45 περ. ε' και 58 παρ. 1 ν.4172/2013, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./26.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά κύριου φόρου	157.076,29
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	78.538,15
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	32.545,27
Διαφορά τέλους επιτηδεύματος	4.250,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	272.409,71

Υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά κύριου φόρου	384.763,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	192.381,50
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	82.209,56
Σύνολο φόρου για καταβολή	659.354,06

Υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016

Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή	489,80
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	244,90
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	734,70

**Υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή	399,07
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	199,53
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	598,60

**Υπ' αριθ./....12.2022 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2017**

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^α και 2 ^α ΚΦΔ	100,00
---	--------

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.