



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25 / 01 / 2023

Αριθμός απόφασης: 242

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604550

E-Mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά α) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2016, β) της με ημερομηνία θεώρησηςοικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών και γ) του με αρ.....Σημειώματος Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου μετά της συνεκδοθείσαςπροσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2016 β) τη με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών και γ) το με αρ.....Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου μετά της συνεκδοθείσαςπροσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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:

- Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2016 καταλογίστηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 787.357,48€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 393.678,74€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 171.674,88€, ήτοι συνολικό ποσό **1.352.711,10€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4172/2013 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Πατρών

Σύντομο Ιστορικό

Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο το αντικείμενο εργασιών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ήταν «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων, εργασίες σταθεροποίησης των εδαφών – εκσκαφών & μετακίνησης γαιών – επιχωματώσεων κλπ.» με επαγγελματική έδρα στον

Αιτία του παρόντος ελέγχου είναι η έκδοση της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ν. 4174/2013 για την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

Αρχικά για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε εκδοθεί η με αρ.εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, συνεπεία του με αρ. πρωτ. εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα Α,

βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012, του ν. 4308/2014 και του ν. 2859/2000 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα διαχειριστικά έτη 2013, 2014, 2015 και 2016.

Ειδικότερα με το ως άνω έγγραφο η Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα Α' διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου στο οποίο αναφέρεται ότι έγινε ανώνυμη καταγγελία στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. για επιχειρήσεις που ασχολούνται ως υπερβολάβοι στηνκαι είναι λήπτες εικονικών στοιχείων με εκδότη την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Από τη συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 2859/2000 προέκυψαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα για το φορολογικό έτος 2016:

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ενώ ο λογιστής της ατομικής του επιχείρησης προσκόμισε α) δεκαπέντε φορολογικά στοιχεία προμηθευτών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, β) αντίγραφα φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος συνολικής καθαρής αξίας 1.467.000,00€, γ) τα τηρούμενα βιβλία (1 φύλλο) με τις εγγραφές -καταχωρήσεις των φορολογικών στοιχείων εσόδων για το φορολογικό έτος 2016, δ) μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων εξόδων (4 φύλλα) και ε) φωτοτυπίες φορολογικών εσόδων μικρής αξίας. Όλα τα φύλλα των ανωτέρω βιβλίων (εσόδων εξόδων & Μηνιαία κατάσταση) φέρουν τη σφραγίδα και την υπογραφή του λογιστή καθώς και σημείωση του ιδίου « Σύμφωνα με όσα μου τέθηκαν υπόψη».

Από τη συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 και ν. 4308/2014 προέκυψαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα για το φορολογικό έτος 2016:

Σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν είκοσι τρεις (23) παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 5 και 8 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, καθώς κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε είκοσι τρία (23) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς αντισυμβαλλόμενες οντότητες (πελάτες) συνολικής καθαρής αξίας 1.678.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 391.785,50€.

Εν συνεχεία με τη με αρ. πρωτ.γνωστοποίηση της Δ.Ο.Υ. Πατρών ενημερώθηκε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ότι έχει εκδοθεί η με αρ.εντολή ελέγχου για διενέργεια μερικού ελέγχου εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2016- 31/12/2016. Από την αναζήτηση στο ηλεκτρονικό υποσύστημα taxis, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις ισχύουσες διατάξεις και τις διαπιστώσεις όσον αφορά τα έσοδα και έξοδα από τα τηρούμενα βιβλία και τις καταστάσεις πελατών (εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας και των καταστάσεων εξόδων αντισυμβαλλόμενων (ΜΥΦ) προέβη στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με την αντίστοιχη πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος. Ωστόσο, αν και παρήλθε η ορισθείσα προθεσμία, των είκοσι ημερών, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην Κλήση Σε Ακρόαση προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του. Ως εκ τούτου ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πατρών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης καθώς και των συμπροσβαλλόμενων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης λόγω μη νόμιμης επίδοσης του με αρ.Σημειώματος Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου μετά του συνεκδοθέντος με αρ.προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τα οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν.
- Μη νόμιμος προσδιορισμός του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος.
Ο έλεγχος εσφαλμένα και παράνομα θεώρησε ως φορολογητέο εισόδημα συναλλαγές τις οποίες έχει κρίνει εικονικές και άρα ανύπαρκτες.
- Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης και των συμπροσβαλλόμενων είναι ελλιπής και αόριστη. Συγκεκριμένα δεν μνημονεύονται κατά είδος, μονάδα αριθμό και πωληθέντα προϊόντα τα εικονικά τιμολόγια τα οποία και του καταλογίζει ο έλεγχος. Η μόνη επαλήθευση που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών ήταν να λάβει υπόψη τις εκθέσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου της με αρ.εντολής ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στην φορολογική Αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παράγραφος 1 της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-13 του Υπουργείου Οικονομικών περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 01/01/2014 και εφεξής σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν.4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.».

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή

παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, η Ενδικοφανής Προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών (ΣτΕ 577/2004, ΣτΕ 3785/2006, 3693/2008, ΣτΕ 835/2010, ΣτΕ 3502/2011).

Επειδή, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων, πέραν της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης, απαραδέκτως στρέφεται και κατά της με ημερομηνία θεώρησηςοικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών και του με αρ.....Σημειώματος Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου μετά της συνεκδοθείσαςπροσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών, καθώς στερούνται εκτελεστότητας.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., προβλέπει:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός

προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ν. 2717/1999, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 5 Ν.3659/2008, ΦΕΚ Α 77/7.5.2008, ορίζεται ότι:

«Σε πρόσωπα γνωστής διεύθυνσης στην αλλοδαπή και σε πρόσωπα άγνωστης διαμονής

.....

2. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη.».

Επειδή, από τα δεδομένα του Μητρώου του συστήματος TAXIS, προκύπτει ότι ως τόπος κατοικίας μέχρι και σήμερα δηλώνεται από τον προσφεύγοντα η οδόςκαι ως διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας η διεύθυνση Επιπλέον, ουδέποτε προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να δηλώσει οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, έγινε απόπειρα ανεύρεσης του προσφεύγοντος τόσο στη δηλωθείσα στο μητρώο διεύθυνση κατοικίας του, ήτοι στην οδό, όσο και στη διεύθυνση της επαγγελματικής του έδρας, ήτοι στον, προκειμένου ο έλεγχος να επιδώσει το με αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου και τον συνεκδοθέν με αρ.προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος.

Επειδή, παρά τις προσπάθειες που διενεργήθηκαν από πλευράς του ελέγχου προκειμένου να ανευρεθεί ο προσφεύγωντας, κάτι τέτοιο δεν κατέστη δυνατόν, ο έλεγχος ακολούθησε τη νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από το αρ. 54 παρ.2 του ν. 2717/1999 σχετικά με τις επιδόσεις σε πρόσωπο αγνώστου διαμονής και γι' αυτό η επίδοση έγινε νομότυπα στο Δήμο Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα μη νόμιμης κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων, που εκδίδεται με σκοπό την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου ούτε και του συνεκδοθέντος με αρ.προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων στιςκατέθεσε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της οριστικής πράξης (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012). Σε κάθε περίπτωση δε, έλαβε γνώση του οριστικού αποτελέσματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος με την απόεπίδοση της οριστικής πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω πλημμελούς και άκυρης επίδοσης του σημειώματος διαπιστώσεων και του συνεκδοθέντος με αρ.προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συνασσομένους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-7-2013) ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) 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.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» διευκρινίζεται ότι:
«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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) ...

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

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε :

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη

συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, αρχικά για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε εκδοθεί η με αρ.εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, συνεπεία του με αρ. πρωτ. εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήμα Α, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012, του ν. 4308/2014 και του ν. 2859/2000 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα διαχειριστικά έτη 2013, 2014, 2015 και 2016.

Ειδικότερα με το ως άνω έγγραφο η Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήμα Α' διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου στο οποίο αναφέρεται ότι έγινε ανώνυμη καταγγελία στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. για επιχειρήσεις που ασχολούνται ως υπερβολάβοι στηνκαι είναι λήπτες εικονικών στοιχείων με εκδότη την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη σελίδα 13 της έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 και ν. 4308/2014 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος: «Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του :

- Τις ισχύουσες διατάξεις
- Τις διαπιστώσεις που αναφέρουμε. Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη οντότητα :

1. Εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία δέκα έξι φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που αφορούν μισθώσεις μηχανημάτων και φορτηγών σε τρίτους συνολικής καθαρής αξίας 1.467.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 341.435,50€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Α)

2. Βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία, εκτός των άλλων, α. τέσσερα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με αιτιολογία (αντισυμβαλλόμενη οντότητα) την συνολικής καθαρής αξίας 150.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.710,00€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 και 11 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Β)

β. τρία φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με αιτιολογία (αντισυμβαλλόμενη οντότητα)συνολικής καθαρής αξίας 61.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.640,00€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Β)

3. Δεν διέθετε μηχανήματα έργων όπως προκύπτει από το αριθμ. πρωτ. έγγραφο του ΕΦΕΠΑΕ και το αριθμ. πρωτ.έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Υποδομών - Γενική Δ/νση Προδιαγραφών Μητρώων και Απαλλοτριώσεων - Δ/νση Ποιότητας και Τυποποίησης - Τμήμα Μητρώου Μ.Ε. & Έγκρισης Τύπων

4. Κατείχε δύο μικρά επαγγελματικά . Συγκεκριμένα :

Το με αριθμό κυκλοφορίας- 1.700 c. c. και μικτό βάρος 1.605 κιλά

Το με αριθμό κυκλοφορίας- 1.896 c.c. και μικτό βάρος 1.770 κιλά

5. Απασχόλησε προσωπικό ως ακολούθως :

Τρία (3) άτομα τους μήνες Ιανουάριο – Φεβρουάριο για 25 ημέρες εργασίας έκαστος Ένα (1) άτομο (υπάλληλος γραφείου) τους μήνες Αύγουστο – Σεπτέμβριο για 33 ημέρες εργασίας

6. Δεν κατείχε επαγγελματική έδρα από 01.01 έως 30.05.2016

7. Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι κατείχε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση

8. Δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος

9. Υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Εκτός της ανακρίβειας των φορολογητέων εκροών στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μετέφερε φορολογητέες εισροές 1.567.116,68€ αντί του ορθού 3.977,52€.

10. Στη συντριπτική πλειοψηφία τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σε χρονικά διαστήματα που δεν κατείχε καμία εγκατάσταση και δεν απασχολούσε προσωπικό.

κρίνει όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.».

Επειδή, αιτία του παρόντος ελέγχου είναι η έκδοση της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ν. 4174/2013 για την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

Επειδή, από την αναζήτηση στο ηλεκτρονικό υποσύστημα taxis, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, για το υπό κρίση φορολογικό έτος διαπιστώθηκαν σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος είκοσι τρεις (23) παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 5 και 8 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, καθώς κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε είκοσι τρία (23) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς αντισυμβαλλόμενες οντότητες (πελάτες) συνολικής καθαρής αξίας 1.678.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 391.785,50€. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία μνημονεύονται αναλυτικά στη σελίδα 4 της με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4172/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις ισχύουσες διατάξεις και τις διαπιστώσεις όσον αφορά τα έσοδα και έξοδα από τα τηρούμενα βιβλία και τις καταστάσεις πελατών (εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας και των καταστάσεων εξόδων αντισυμβαλλόμενων (ΜΥΦ) προέβη στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται παρανομία του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος καθώς αυτός διενεργήθηκε επί τη βάση του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων, συμπεριλαμβανομένων και των ποσών των εικονικών τιμολογίων τη στιγμή που αυτά αναπαριστούν εικονικές συναλλαγές ήτοι συναλλαγές που ουδέποτε έλαβαν χώρα.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/21-03-2003 με θέμα «Υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της αξίας εκδοθέντων εικονικών τιμολογίων» διευκρινίζεται ότι:

«Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, της φορολογικής αντιμετώπισης από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φερόμενων ακαθαρίστων εσόδων εκ της έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων, εκδόθηκε η αριθ. 727/2002 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Σύμφωνα με την εν λόγω γνωμοδότηση, εφ' όσον ο εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπό όψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνο η τυχόν αμοιβή για την έκδοση και διάθεση των στοιχείων αυτών, στο πλαίσιο των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2298/94.».

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, νομίμως υπολογίστηκε ο φόρος εισοδήματος στο σύνολο των ποσών των τιμολογίων κι όχι στο πραγματικό εισόδημα όπως επικαλείται ο προσφεύγων, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 17 «Αιτιολογία» 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.
3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013** 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, από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων. Επιπλέον, η με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής

Διατάξεων ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Πατρών, συμπληρώνεται κι από τις εκθέσεις ελέγχου Φ.ΠΑ. και εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 & ν. 4308/2014, οι οποίες εκδόθηκαν με βάση την εντολή

Επειδή, τα προσκομισθέντα στοιχεία βρίσκονταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου από την έναρξη του ελέγχου κατά την προηγούμενη εντολή τα οποία με την υπ' αρ.πρωτ.πρόσκληση αρ. 14 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ Α' Πατρών κλήθηκε ο προσφεύγων να τα παραλάβει πλην όμως δεν προσήλθε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί της οποίας εδράζεται η με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2016, κρίνονται βάσιμες, αιτιολογημένες και αποδεκτές, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.,

Α) ως **απαράδεκτης** διότι στρέφεται κατά της με ημερομηνία θεώρησηςοικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών και του με αρ.....Σημειώματος Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου μετά της συνεκδοθείσαςπροσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πατρών,

Β) και την **επικύρωση** της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2016.

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

Φορολογικό έτος 2016

Χρεωστικό ποσό (διαφορά φόρου)	787.357,48€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	393.678,74€
Εισφορά αλληλεγγύης	171.674,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.352.711,10€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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