



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 890

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - 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)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 907.468,36 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 453.734,18 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 199.407,58 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **1.560.610,12 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται στην από 03/11/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν /28-07-2023 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, αιτία για τον έλεγχο ήταν η λήψη του υπ' αριθμόν ΕΜΠ ΕΞ 20224-04-2023 Πληροφοριακού Δελτίου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ /11-05-2023), με συνημμένη την από 30/12/2022 Έκθεση Ελέγχου, σύμφωνα με την οποία, από έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία ΕΕ με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε πως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ήταν **εικονικά**, δεδομένου ότι αν και φορολογικά υπαρκτή, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία του ανωτέρω εκδότη, ήταν και ο προσφεύγων. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2017 από την ανωτέρω εταιρεία εκατόν εξήντα δύο (162) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **2.017.399,54 €** και αναλογούντος Φ.Π.Α. 358.015,71 €.

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν αναγνώρισε την έκπτωση των σχετικών αγορών του προσφεύγοντος επί τη βάση του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 (περ. β') του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Ανταπόκριση στον έλεγχο.

2ος λόγος: Ποτέ δεν έλαβε γνώση των αρχικών προσκλήσεων.

3ος λόγος: Εσφαλμένος προσδιορισμός του τζίρου.

4ος λόγος: Τραπεζική εξόφληση συναλλαγών.

5ος λόγος: Ελεύθερη εκτίμηση της Έκθεσης Ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

6ος λόγος: Αντιστροφή του βάρους αποδείξεως.

7ος λόγος: Έλλειψη δόλου-Ανυπαρξία εικονικότητας.

8ος λόγος: Εφαρμογή του κανόνα ne bis in idem.

9ος λόγος: Αντισυνταγματική η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ' επίκληση της αρχής της μη αναδρομικής επιβολής του φόρου.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο προσφεύγων αρχικά δεν είχε ανταποκριθεί στο υπ' αριθμόν/18-08-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, εφόσον, μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμόν/29-09-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου, προσκόμισε μέρος των αιτηθέντων, έχει εκπληρώσει την σχετική υποχρέωσή του.

Επειδή ωστόσο, ο προσφεύγων και πάλι δεν προσκόμισε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία ΕΕ με Α.Φ.Μ. Μάλιστα, αναφορικά με την εν λόγω παράλειψή του, στην ενδικοφανή προσφυγή του αναφέρει ότι η φυσική επισκόπηση των παραστατικών δεν έχει καμία σημασία από τη στιγμή που η ύπαρξή τους έχει γνωστοποιηθεί μέσω των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων (ΜΥΦ).

Επειδή η επισκόπηση του σώματος των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των φορολογουμένων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των διενεργούμενων φορολογικών ελέγχων και ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στις κατ' άρθ. 14, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις του.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.:

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

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του [...]

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έλαβε γνώση της υπ' αριθμόν/28-07-2023 εντολής ελέγχου και του υπ' αριθμόν/18-08-2023 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, τα οποία εστάλησαν από τον έλεγχο στην ηλεκτρονική του διεύθυνση, διότι δεν την χρησιμοποιεί. Παράλληλα, επικαλείται ότι ουδέποτε είχε επιλέξει προηγουμένως την ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων στο Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας Πολιτών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 29, παρ. 3 του Ν. 4727/2020.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από το κείμενο της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., υφίσταται ένα διαζευκτικό «ή» μεταξύ της κοινοποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) και της κοινοποίησης στον προσωπικό λογαριασμό ενός φορολογουμένου-φυσικού προσώπου.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 30-31), τόσο για την υπ' αριθμόν/28-07-2023 εντολή ελέγχου όσο και για το υπ' αριθμόν/18-08-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, έγινε από τον έλεγχο χρήση της δυνατότητας για ανάρτηση στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο TAXISNET, με ταυτόχρονη ειδοποίηση στην ηλεκτρονική του διεύθυνση

Επειδή παράλληλα, στο υπ' αριθμόν ΔΥΠΗΔΕΔ Ε'/08-08-2023 έγγραφο της Διεύθυνσης Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ.) προς τον έλεγχο, αναφορικά με την εφαρμογή ψηφιακής κοινοποίησης (μέσω της οποίας ο έλεγχος κοινοποίησε την εντολή ελέγχου και το αίτημα παροχής πληροφοριών) αναφέρεται:

«Σας ενημερώνουμε ότι στην εφαρμογή Ψηφιακή Κοινοποίηση έχει προστεθεί νέα επιλογή με τίτλο “Στοιχεία Επικοινωνίας”. Πιο συγκεκριμένα, στο menu της εφαρμογής στην επιλογή “1. Κύριες Εργασίες” έχει προστεθεί η επιλογή “1.2. Στοιχεία Επικοινωνίας”. Μέσω της συγκεκριμένης επιλογής, ο χρήστης, συμπληρώνοντας το πεδίο ΑΦΜ, μπορεί να αναζητήσει τα τρέχοντα στοιχεία επικοινωνίας του φορολογουμένου. Στην οθόνη εμφανίζονται τα στοιχεία επικοινωνίας όπως ακριβώς εμφανίζονται και επιβεβαιώθηκαν στο myAADE στην ενότητα Μητρώο & Επικοινωνία. Στις περιπτώσεις που τα στοιχεία επικοινωνίας δεν έχουν επιβεβαιωθεί από τον φορολογούμενο, εμφανίζεται το μήνυμα «Δεν βρέθηκαν επιβεβαιωμένα στοιχεία επικοινωνίας», ενώ στη συνέχεια εμφανίζονται, εφόσον υπάρχουν, τυχόν άλλα στοιχεία επικοινωνίας που είναι διαθέσιμα».

Επειδή λοιπόν, σύμφωνα με την ανωτέρω εφαρμογή, τα στοιχεία επικοινωνίας του προσφεύγοντος είναι επιβεβαιωμένα, με ημερομηνία επιβεβαίωσης την 30/08/2022 και είναι τα εξής:

E-mail:

Κινητό:

Σταθερό:

Επειδή συνεπώς, η κοινοποίηση των ανωτέρω εγγράφων έγινε απολύτως σύννομα, κατά την διάταξη του άρθ. 5, παρ. 2 (α') του Κ.Φ.Δ..

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός του κύκλου εργασιών εκ μέρους του ελέγχου στο ύψος των 2.015.399,54 € είναι παντελώς αόριστος και αυθαίρετος.

Επειδή το ποσό των 2.017.399,54 € (και όχι 2.015.399,54 €) που επικαλείται ο προσφεύγων δεν αφορά σε κύκλο εργασιών αλλά στον καταλογισμό της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως πρόσθετα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εφόσον προσκόμισε στον έλεγχο τραπεζικές εξοφλήσεις τιμολογίων, δεν τίθεται για αυτόν ζήτημα προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου, ουδέποτε τέθηκε ζήτημα τρόπου εξόφλησης τιμολογίων άνω των 500 € και προσαύξησης περιουσίας, καθότι αυτός επικεντρώθηκε στον καταλογισμό ποσών που απορρέουν από τη λήψη και καταχώρηση των εικονικών τιμολογίων έκδοσης της εταιρείας ΕΕ με Α.Φ.Μ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς τους 5^ο, 6^ο και 7^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 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 όπως ορίζει το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «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 όπως ορίζει το άρθρο 28, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολογητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη

κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, έχει αποδειχθεί πλήρως και έχει στοιχειοθετηθεί επαρκώς ότι ο φερόμενος ως προμηθευτής του προσφεύγοντος, αν και επιχείρηση φορολογικά υπαρκτή, ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, δηλαδή δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις παροχές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, στην από 30/12/2022 σχετική Έκθεση Ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εταιρεία ΕΕ με Α.Φ.Μ.αναφέρεται ρητά ότι (βλ. σελ. 17-20 οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π):

- ✓ Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ...../08-03-2021 αίτημα του ελέγχου για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των όσων ορίζονται στο άρθρο 14, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ..
- ✓ Σύμφωνα με το υποσύστημα εισοδήματος του TAXIS η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών για την υπό κρίση περίοδο. Ταυτόχρονα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε από την ελεγχόμενη για το φορολογικό έτος 2016 και στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3 δήλωσε ότι δεν απασχολούσε προσωπικό. Επιπλέον σύμφωνα με το έντυπο Ε3 για το φορολογικό έτος 2016 δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες μισθοδοσίας και το σύνολο των δαπανών που ανέρχεται σε 9.225,00 € έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 534 «διάφορα έξοδα».
- ✓ Σύμφωνα με το υποσύστημα οχημάτων του ELENXIS η ελεγχόμενη οντότητα για την υπό κρίση περίοδο δεν είχε στην κατοχή της κανένα μεταφορικό μέσο. Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για την υπό κρίση περίοδο η ελεγχόμενη δεν είχε κανένα προμηθευτή από το εσωτερικό της χώρας ενώ βάσει των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των περιοδικών δηλώσεων που υπέβαλλε η ελεγχόμενη δεν έχει καμία αγορά πάγιου εξοπλισμού. Επιπλέον από το υποσύστημα εισοδήματος του TAXIS προέκυψε ότι η ελεγχόμενη δεν έχει δηλώσει συμφωνητικά μίσθωσης με τρίτους ή καταβολής αμοιβών για χρήση των αναγκαίων μηχανημάτων ή υπηρεσιών. Τέλος, από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 (το φορολογικό έτος 2017 δεν υποβλήθηκε) δεν έχουν καταχωρηθεί αγορές παγίων και το σύνολο των δαπανών ανέρχεται σε 9.225,00 € και έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 534 «διάφορα έξοδα».
- ✓ Στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. που υποβλήθηκαν για το φορολογικό έτος 2016 (περιοδικές 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου) δηλώθηκαν αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας αξίας 2.279.225,54 €. Το ίδιο ποσό δηλώθηκε και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016. Στις περιοδικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν για το φορολογικό έτος 2017 (περιοδικές 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου) δηλώθηκαν αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας αξίας 1.392.677,36 €. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις δαπανών και εξόδων που υποβλήθηκαν για το φορολογικό έτος 2016 και 2017 δεν δηλώθηκε κανένας προμηθευτής ενώ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων δεν δηλώθηκε η ελεγχόμενη ως πελάτης από κανέναν. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη καταχώρησε στις δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος και ΦΠΑ ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες αξίας 2.279.225,54 € για το φορολογικό έτος 2016 και 1.392.677,36 € για το φορολογικό έτος 2017.

[...]

- ✓ Σύμφωνα με το κεφάλαιο 6.8 (που αφορά την ελεγχόμενη από εμάς επιχείρηση) του με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ...../01-10-2020 εγγράφου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (που αποτέλεσε και την αιτία ελέγχου), η ΕΕ με Α.Φ.Μ., η οποία φέρει στην επωνυμία της τον όρο, εδρεύει επί της οδού Ωστόσο ο έλεγχος γνωρίζει όπως προαναφέραμε ότι **καμία επιχείρηση δε λειτούργησε ποτέ στην εν λόγω διεύθυνση. Επιπλέον στη σελίδα 12 του ανωτέρω πληροφοριακού δελτίου σε επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε στην οδό (στα πλαίσια ελέγχου προσώπου που σχετίζεται με την και δηλώνει ακριβώς την ίδια δραστηριότητα) διαπίστωσε ότι δεν έχει δραστηριοποιηθεί ποτέ επιχείρηση με τέτοια δραστηριότητα. Επιπλέον από την εταιρεία κοινοχρήστων της οικοδομής ζητήθηκε η αποστολή στοιχείων από 01/01/2014 έως σήμερα για τους ιδιοκτήτες ή ενοικιαστές, οι οποίοι διαμένουν ή ασκούν δραστηριότητα επί της οδού Από τα στοιχεία που απέστειλε η εταιρεία κοινοχρήστων δεν προέκυψε ότι κάποιος από την πολυκατοικία είχε οποιαδήποτε σχέση με το ελεγχόμενο πρόσωπο.**
- ✓ Από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης διαπιστώθηκαν κινήσεις οι οποίες δεν έχουν σχέση με την συναλλακτική της δραστηριότητα. Συγκεκριμένα σύμφωνα με τους πίνακες στο κεφάλαιο 4.1.2 της παρούσας για το φορολογικό έτος 2017 υπάρχουν χρεώσεις του τραπεζικού λογαριασμού της ελεγχόμενης με μεταφορά χρημάτων προς του και(οι οποίοι αναφέρονται ως μέλη του κυκλώματος στο πληροφοριακό δελτίο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ...../01-10-2020) αξίας 158.500,00 € και 801.800,00 € αντίστοιχα χωρίς να προκύπτει από το σύνολο των στοιχείων ότι ήταν προμηθευτές. Επιπλέον, διαπιστώθηκαν χρεώσεις του τραπεζικού λογαριασμού της ελεγχόμενης με μεταφορά χρημάτων (εξερχόμενων εμβασμάτων) προς τη αξίας 378.600,00 €. Ως προς τις πιστώσεις (καταθέσεις) στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης, στο σύνολο των περιπτώσεων (με εξαίρεση τις καταθέσεις τηςΑΕ και του) γίνονται με την γενική αιτιολογία έναντι τιμολογίων, χωρίς να αναφέρεται η επωνυμία του αντισυμβαλλόμενου, ο αριθμός του τιμολογίου κλπ.. Ως προς τις ονομαστικές καταθέσεις του, σύμφωνα με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν μεταφορές χρημάτων από την ελεγχόμενη προς τον ίδιο και στη συνέχεια μέρος των ποσών αυτών καταθέτονταν από τον ίδιο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές. Ως προς τις ονομαστικές καταθέσεις τηςΑΕ διαπιστώθηκε ότι σχεδόν αμέσως μετά την κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης ακολουθούσε σειρά εξερχόμενων εμβασμάτων προς την ως παρακάτω:.....

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή

είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου 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, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010, ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013 και ΣτΕ 533/2013).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω από τη στιγμή που ο ως άνω προμηθευτής του προσφεύγοντος ήταν αποδεδειγμένα συναλλακτικά ανύπαρκτος, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον ίδιο. Άλλωστε, και οι αναφορές του ελέγχου ότι έλαβε από τρίτα μέρη υπηρεσίες αποθήκευσης και εμφιάλωσης τυγχάνουν αλυσιτελείς, από τη στιγμή που η κρίση του ελέγχου περί μη ύπαρξης εγκαταστάσεων και πάγιου εξοπλισμού, δεν αφορούν τον ίδιο αλλά την προμηθεύτρια εταιρεία, η οποία αποδείχτηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Επειδή τέλος, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα εκ των εκατόν εξήντα δύο (162) συνολικά ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας ΕΕ με Α.Φ.Μ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο:

«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 συνεπώς, ανεξαρτήτως της εικονικότητας των επίμαχων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, οι σχετικές αγορές δεν δύνανται, σε κάθε περίπτωση, να αναγνωριστούν προς έκπτωση, δεδομένου ότι δεν πληρείται η απαραίτητη προϋπόθεση της ύπαρξης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου, κατά τις διατάξεις του άρθ. 22, περ. (γ') β' εδαφ. του Ν. 4172/2013.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 8^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το πρόστιμο 50% του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. των 453.734,18 € που του επιβλήθηκε, υπολογιζόμενο επί της διαφοράς κυρίου φόρου των 907.468,36 €, τυγχάνει εσφαλμένο καθότι θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο 100 €, ως ευμενέστερο.

Επειδή ωστόσο, η διαπίστωση του ελέγχου για τον προσφεύγοντα ήταν ότι **υπέβαλε ανακριβή δήλωση** φορολογίας εισοδήματος, παράβαση για την οποία η **μοναδική** προβλεπόμενη κύρωση είναι αυτή του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ..

Ως εκ τούτου, ορθώς υπολογίστηκε πρόστιμο με συντελεστή 50% και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 9^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αντισυνταγματική και ανεπίτρεπτη η επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης το έτος 2021 για εισοδήματα που υποτίθεται ότι σχετίζονται με το 2016, εφόσον η αναδρομική επιβολή του φόρου επιτρέπεται έως και το προηγούμενο του έτους, κατά το οποίο επιβλήθηκε ο φόρος.

Επειδή αφενός, κρινόμενη χρήση είναι αυτή του 2017 (και όχι του 2016) και αφετέρου η όλη επιχειρηματολογία του προσφεύγοντος είναι δομημένη στο σκεπτικό του χρονικού ορίου εντός του οποίου δύνανται να θεσπιστεί η επιβολή ενός φορολογικού μέτρου από τον εθνικό νομοθέτη, προκειμένου να ισχύσει για τα εισοδήματα μίας συγκεκριμένης χρήσης.

Επειδή ωστόσο, η νομοθετική θέσπιση ενός φόρου ή εισφοράς είναι θέμα παντελώς ανεξάρτητο από την επιβολή αυτών ως αποτέλεσμα διενέργειας φορολογικού ελέγχου εντός της νόμιμης περιόδου παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **αλυσιτελώς προβάλλεται**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. /**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017.

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	907.468,36
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	453.734,18
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	199.407,58
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.560.610,12

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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