



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

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

Καλλιθέα, 24/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1629

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου **ΓΛΥΦΑΔΑΣ**....., κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2014,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2015,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016,

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/03/2021 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 80.034,71 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 40.051,08 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 10.133,59 €, ήτοι συνολικό ποσό **130.219,38 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 76.780,11 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 38.636,14 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 15.266,19 €, ήτοι συνολικό ποσό **130.682,44 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 200.637,09 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 100.318,55 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 42.102,97 €, ήτοι συνολικό ποσό **343.058,61 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 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 185.656,16 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 92.961,80 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 38.022,96 €, ήτοι συνολικό ποσό **316.640,92 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 23/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε

δυνάμει των υπ' αριθμ./23-11-2020,/23-11-2020 και/23-11-2020 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, αιτία για τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αποτέλεσε το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορούσε σε διαβίβαση του φακέλου με ID υπόθεσης/19Γ προς τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, στην οποία εισήλθε με το αρ. πρωτ.:/09-10-2020 έγγραφο. Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών με τα επισυναπτόμενα αυτού στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ' αριθμόν/10-11-2020 έγγραφό της, το οποίο έλαβε αριθμό εισερχομένου/20-11-2020.

Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, αιτία για τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ αποτέλεσε το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΜΠ./29-5-2017 πληροφοριακό δελτίο της ΔΙΠΑΕΕ, το οποίο περιείχε το υπ' αριθμόν/25-5-2017 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΩΝ-ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ. Σύμφωνα με το τελευταίο, στις 09/05/2017 έγινε έλεγχος από την Οικονομική Αστυνομία και το Τελωνείο Ηγουμενίτσας σε πρατήριο υγρών καυσίμων στη Θεσπρωτία κατά τη στιγμή της προμήθειάς του με λιπαντικό λάδι OLIO LUBRIFICANTE 70 E-L από βυτιοφόρο όχημα της βουλγαρικής εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία τυγχάνει συμφερόντων του προσφεύγοντος.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΩΝ, σε έλεγχο που διενήργησε στο ανωτέρω πρατήριο λίγες ημέρες αργότερα, και συγκεκριμένα στις 23/05/2017, εντόπισε και κατέσχεσε το υπ' αριθμόν/8-5-2017 τιμολόγιο της εταιρείας «.....», από όπου προέκυψε ότι, η ποσότητα του λαδιού OLIO LUBRIFICANTE 70 E-L είχε φορτωθεί από την ιταλική εταιρεία με Α.Φ.Μ. και είχε προορισμό την ελληνική ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στην Από επιπρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ελληνική επιχείρηση του προσφεύγοντα από το σύστημα VIES, προέκυψε ότι αυτός είχε δηλωθεί ως παραλήπτης ενδοκοινοτικών παραδόσεων μεγάλης αξίας από την ανωτέρω ιταλική εταιρεία, χωρίς ωστόσο να έχει δηλώσει ο ίδιος αντίστοιχες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Ως εκ τούτου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΩΝ έκρινε απαραίτητη την άμεση διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην ελληνική ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβη στις 26/05/2017 στη δηλωθείσα έδρα της ελληνικής ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στην, όπου διαπιστώθηκε ότι εκεί βρίσκεται ένα οικοπέδο άνευ οποιουδήποτε κτίσματος, ενώ σε ερώτηση σε όμορη επιχείρηση, ο έλεγχος έλαβε την απάντηση ότι εκεί ουδέποτε υπήρξαν εγκατεστημένες δεξαμενές για πώληση λιπαντικών. Στη συνέχεια, ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος, προκειμένου να του παραδώσει την υπ' αριθμόν/30-3-2018 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, την οποία τελικά παρέδωσε στη σύζυγό του, δεδομένου ότι ο ίδιος, κατά δήλωση της τελευταίας, απουσίαζε στο εξωτερικό.

Κατόπιν της ως άνω πρόσκλησης, ο προσφεύγων προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στις 27/04/2018, όπου δεν προσκόμισε κάποιο έγγραφο αλλά ζήτησε διευκρινίσεις και σύντομη προθεσμία προκειμένου να προσκομίσει φορολογικά στοιχεία. Εντωμεταξύ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, για τα φορολογικά έτη 2011 έως 2017 έχει υποβάλει **μηδενικές** περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, εκτός από το Γ' τρίμηνο 2017, όπου έχουν δηλωθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού 15.288,00 € και ενδοκοινοτικές παραδόσεις ποσού 16.107,00 €.

Τελικά ο προσφεύγων προσήλθε ξανά στις 25/05/2018, προσκομίζοντας στον έλεγχο ένα μόνο τιμολόγιο (υπ' αριθμόν 1/14-7-2017) αξίας 16.107,00 € προς την τσέχικη εταιρεία με Α.Φ.Μ., καθώς και δύο μόνο παραστατικά μεταφοράς CMR (υπ' αριθμόν 301 και 116), που αφορούν τη μεταφορά της ποσότητας λαδιού από την Ιταλία προς την Ελλάδα και στη συνέχεια από την Ελλάδα προς την Τσεχία. Σε ερώτηση του ελέγχου αναφορικά με τα ευρήματα στο σύστημα VIES, σύμφωνα με τα οποία, έχει δηλωθεί ως παραλήπτης ενδοκοινοτικών παραδόσεων μεγάλης αξίας, από τις ιταλικές επιχειρήσεις και, κατά τις τελευταίες χρήσεις, χωρίς ο ίδιος να έχει δηλώσει τις αντίστοιχες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, απάντησε ότι οι αγορές αυτές αφορούν αποκλειστικά τη βουλγαρική εταιρεία «.....» συμφερόντων του, η οποία και έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για την μετέπειτα πώληση των ποσοτήτων λαδιού, παρά το γεγονός ότι ως τόπος αποστολής αναγραφόταν η έδρα της ελληνικής ατομικής του επιχείρησης στην

Ο έλεγχος, προκειμένου να διασταυρώσει τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ιταλία, απέστειλε το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΕΞ2018ΕΜΠ/2-5-2018 αίτημα διοικητικής συνδρομής προς την Διεύθυνση Ελέγχων-Τμήμα ΣΤ'. Από τις απαντήσεις των ιταλικών φορολογικών αρχών, όπως αυτές φαίνονται στα υπ' αριθμόν ΔΕΛ ΕΞ 2019/20-3-2019 και ΔΕΛ ΕΞ 2019/17-4-2019 έγγραφα, προκύπτει ότι η ιταλική εταιρεία με Α.Φ.Μ. πώλησε ποσότητες λιπαντικών ελαίων τόσο προς την ελληνική ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος όσο και προς την βουλγαρική εταιρεία «.....» συμφερόντων του, με τις σχετικές αξίες να έχουν ως εξής:

	Ελληνική ατομική επιχείρηση	Βουλγαρική εταιρεία "....."	Σύνολο
2014	536.885,65 €	230.578,30 €	767.463,95 €
2015	498.633,30 €	195.076,10 €	693.709,40 €
2016	822.254,05 €	257.612,80 €	1.079.866,85 €
2017	80.529,60 €	3.744.821,20 €	3.825.350,80 €

Παράλληλα, από τα παραστατικά μεταφοράς CMR για όλες τις ανωτέρω πωλήσεις, που έθεσε η ιταλική εταιρεία στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε ότι σε όλες τις περιπτώσεις (τόσο πωλήσεις προς την ελληνική ατομική επιχείρηση όσο και προς την βουλγαρική εταιρεία "....."), τόπος αποστολής ήταν η έδρα της πρώτης στην Όλα τα CMR φέρουν σφραγίδα της

ελληνικής ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και την υπογραφή του. Τέλος, αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω ποσότητες έχουν παραληφθεί, δεδομένου ότι προσκομίστηκαν στον έλεγχο έγγραφα με τα οποία ο προσφεύγων δηλώνει στην ιταλική εταιρεία ότι έχει παραλάβει τα εμπορεύματα, όπως αυτά προκύπτουν από τα εκδοθέντα παραστατικά (δελτία αποστολής και τιμολόγια) της ιταλικής εταιρείας.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, και δεδομένου ότι:

- όλες οι αποκτηθείσες ποσότητες είχαν προορισμό την Ελλάδα και
- ουδέποτε υπήρξαν στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησής του εγκατεστημένες δεξαμενές για πώληση λιπαντικών, ώστε να δύνανται να αποθηκεύονται οι εν λόγω ποσότητες,

ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων διενήργησε πωλήσεις λιπαντικού ελαίου εντός Ελλάδος, τόσο μέσω της ελληνικής ατομικής του επιχείρησης όσο και μέσω της βουλγαρικής εταιρείας «.....» συμφερόντων του.

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βασιζόμενο στο ανωτέρω πόρισμα της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι έχει συντελεστεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης εκ μέρους του προσφεύγοντος και, κρίνοντας ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, προέβη σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ειδικότερα, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιόρισε το μικτό κέρδος επί του κόστους των πωλήσεων, δηλαδή των αγορών των εμπορευμάτων, αναζητώντας στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις που έχουν κοινή δραστηριότητα βάσει του ΚΑΔ «46711310-Χονδρικό εμπόριο Ορυκτελαίων και Λιπαντικών» και εφαρμόζοντας έναν επεξεργασμένο μέσο όρο των συντελεστών μικτού κέρδους που εντόπισε, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 38-39). Ως αποτέλεσμα, τα προσδιορισθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση, τα φορολογητέα κέρδη έχουν ως εξής:

	Σύνολο αγορών	Περιθώριο μικτού κέρδους	Έσοδα	Κέρδη (Έσοδα- Αγορές)
2014	767.463,95 €	33,01%	1.020.803,80 €	253.339,85 €
2015	693.709,40 €	36,92%	949.826,91 €	256.117,51 €
2016	1.079.866,85 €	43,67%	1.551.444,70 €	471.577,85 €
2017	3.825.350,80 €	11,26%	4.256.085,30 €	428.719,10 €*

*αφαιρούνται δαπάνες 2.015,40 €

	Κέρδη δηλωθέντα	Κέρδη βάσει ελέγχου	Διαφορά που καταλογίζεται
2014	6.900,00 €	253.339,85 €	246.439,85 €
2015	14.409,68 €	256.117,51 €	241.707,83 €
2016	20.596,33 €	471.577,85 €	450.981,52 €

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος καταλόγισε στην ελληνική ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και τις πωλήσεις που αφορούν στην βουλγαρική εταιρεία «.....» συμφερόντων του, κρίνοντας ότι ο τόπος πραγματικής διοίκησης της τελευταίας είναι στην Ελλάδα, με αποτέλεσμα να τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Μη νόμιμη η επιβολή φόρου κατόπιν έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος χωρίς να συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις-παραβίαση των άρθρων 28, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 και 13, παρ.1 του Ν. 4174/2013.

2ος λόγος: Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για ανακριβή δήλωση αφού δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 58 Ν. 4174/2013.

3ος λόγος: Νόμιμες ενδοκοινοτικές παραδόσεις-το σύνολο των υπό κρίση συναλλαγών αφορούν αποκλειστικά σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε άλλο κράτος-μέλος (Τσεχία) και συνεπώς δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

4ος λόγος: Επί της πραγματικής έδρας της εταιρείας «.....»-Ευθεία παραβίαση του άρθρου 4, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 περί φορολογικής κατοικίας καθώς και της αρχής της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων.

5ος λόγος: Η Έκθεση Ελέγχου επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχει από πλημμελή αιτιολογία.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1050/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή,

μπορούν να υπαχθούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή όπως προκύπτει από το ιστορικό της υπόθεσης, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, δεδομένου ότι, με βάση τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, κρίθηκε ότι ο προσφεύγων είχε αποκρύψει φορολογητέα ύλη, μη εκδίδοντας τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία (και ότι αυτά που προσκόμισε στον έλεγχο εκδόθηκαν μεταγενέστερα και μόνο για τους σκοπούς του ελέγχου), ήτοι πληρείται η περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα να προβεί σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

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

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς επιβλήθηκαν πρόστιμα για υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι όλες οι υποβληθείσες δηλώσεις για τις υπό κρίση περιόδους, τυγχάνουν ακριβείς.

Επειδή ο προσφεύγων, προς υποστήριξη του ισχυρισμού του, προσκόμισε στον έλεγχο τιμολόγια πώλησης, μαζί με αναλυτικούς πίνακες ανά συναλλαγή, μέσω του υπ' αριθμόν/30-12-2019 Υπομνήματός του που κατέθεσε μέσω του δικηγόρου του, υποστηρίζοντας ότι αυτά έχουν αποτυπωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχικές και τροποποιητικές).

Επειδή ο έλεγχος είχε ζητήσει από τον προσφεύγοντα να παράσχει πληροφορίες-εξηγήσεις για τις επίμαχες συναλλαγές με την ιταλική εταιρεία και για τις πωλήσεις των εμπορευμάτων που παρέλαβε από αυτήν ήδη από τις 20/09/2019 μέσω του υπ' αριθμόν/20-9-2019 Αιτήματος παροχής πληροφοριών-προσκόμισης στοιχείων, το οποίο και παραδόθηκε στις 25/09/2019.

Επειδή ο προσφεύγων, μετά τη λήψη του ανωτέρω αιτήματος, υπέβαλε την από 24/10/2019 αίτησή του προκειμένου να του χορηγηθεί προθεσμία 30 ημερών για την προσκόμιση των στοιχείων, και η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/30-10-2019.

Επειδή παρά την παρέλευση του ως άνω διαστήματος των 30 ημερών, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση του ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων γνώριζε για τον έλεγχο ήδη από τις 30/03/2018, οπότε και του κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμόν/30-3-2018 Πρόσκληση του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων, ωστόσο δεν προσκόμισε όλα τα αποδεικτικά στοιχεία, παρά μόνο το υπ' αριθμόν 1/14-7-2017 τιμολόγιο αξίας 16.107,00 €, όπως αναφέρεται παραπάνω, εξ ου και ζητήθηκε η συνδρομή των φορολογικών αρχών της Ιταλίας.

Επειδή σε σχετική ερώτηση του ελέγχου που του είχε τεθεί κατά την επίσκεψή του στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ την 25/05/2018, είχε απαντήσει ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ιταλία αφορούν αποκλειστικά την βουλγαρική εταιρεία «.....» συμφερόντων του.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων εμφάνισε στον έλεγχο τιμολόγια πώλησης της ελληνικής ατομικής του επιχείρησης, τα οποία δε θα έπρεπε να υπήρχαν, σύμφωνα με την πρότερη ομολογία του.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι όλα τα τιμολόγια που προσκόμισε ο προσφεύγων με το από 30/12/2019 Υπόμνημά του, εκδόθηκαν συνεπεία του ελέγχου, προκειμένου ο προσφεύγων να μπορέσει να δικαιολογήσει τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που εντόπισε ο έλεγχος από την Ιταλία.

Επειδή η ως άνω κρίση του ελέγχου κρίνεται ορθή και από την Υπηρεσία μας.

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων:

- όσον αφορά στη χρήση 2014, είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν/04-09-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία είχε δηλώσει φορολογητέο εισόδημα 6.900,00 €.
- όσον αφορά στη χρήση 2015, είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν/18-07-2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία είχε δηλώσει φορολογητέο εισόδημα 0,08 €, ενώ, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, υπέβαλε την υπ' αριθμόν/05-02-2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε φορολογητέο εισόδημα 14.409,68 €.
- όσον αφορά στη χρήση 2016, είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν/21-07-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία είχε δηλώσει φορολογητέο εισόδημα 0,00 €, ενώ, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, υπέβαλε την υπ' αριθμόν/05-02-2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε φορολογητέο εισόδημα 20.596,33 €.
- όσον αφορά στη χρήση 2017, είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν/10-07-2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία είχε δηλώσει φορολογητέο εισόδημα 0,52 €.

Επειδή ακόμη και μετά την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εκ μέρους του προσφεύγοντος, το ποσό του φόρου που προκύπτει από αυτές, υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο.

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

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές, δεδομένου ότι το σύνολο των υπό κρίση συναλλαγών αφορούν αποκλειστικά σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε άλλο κράτος-μέλος (Τσεχία) και συνεπώς δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε φόρο εισοδήματος και όχι σε Φ.Π.Α..

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

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος εις βάρος της ατομικής επιχείρησής του **και** για πωλήσεις που φέρεται να διενήργησε η βουλγαρική εταιρεία «.....» συμφερόντων του, η οποία είναι ξεχωριστή οντότητα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 4172/2013:

«....

3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον:

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,

β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή

γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

4. Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής:

α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,

β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,

γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,

δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,

ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,

στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος προέβη στον εν λόγω καταλογισμό, δεδομένου ότι έκρινε ότι η βουλγαρική εταιρεία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο τόπος άσκησης καθημερινής διοίκησης της εταιρείας, καθόλη τη διάρκεια των επίμαχων ετών, ήταν η Ελλάδα.

Επειδή στο ανωτέρω συμπέρασμα, ο έλεγχος κατέληξε, λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

- Η μόνιμη κατοικία των διαχειριστών της εταιρείας (εκτελεστικών οργάνων διοίκησης), οι οποίοι είναι ο προσφεύγων και η σύζυγός του, σύμφωνα με το υπ' αριθμόν ΔΟΣ ΕΞ2018ΕΜΠ/19-1-2018 έγγραφο του Τμήματος Γ' της ΔΟΣ (συνδρομή των βουλγαρικών αρχών), είναι στην Ελλάδα (οδός).
- Δεν προέκυψε οποιαδήποτε ανάμειξη των υπολοίπων μετόχων της εταιρείας, οι οποίοι, σύμφωνα με το υπ' αριθμόν ΔΟΣΕΜΠ/19-1-2018 έγγραφο του Τμήματος Γ' της ΔΟΣ, είναι μέλη της οικογένειας του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα οι και
- Όλες οι παραγγελίες από την Ιταλία δίνονταν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, ο οποίος σε όλες τις περιπτώσεις δήλωνε σαν τόπο αποστολής την έδρα της ελληνικής ατομικής του επιχείρησης στην
- Όλα τα CMR φέρουν την υπογραφή του προσφεύγοντος και την σφραγίδα της ελληνικής ατομικής του επιχείρησης.

- Όλες οι παραγγελίες από την Ιταλία δίνονταν από την ίδια διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομίου του προσφεύγοντος, η οποία παραπέμπει στην ελληνική ατομική του επιχείρηση (.....).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι επουδενί η βουλγαρική εταιρεία συμφερόντων του δεν τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος δεδομένου ότι:

- Έχει νομίμως συσταθεί στη Βουλγαρία και υπάγεται στην αρμοδιότητα των βουλγαρικών φορολογικών αρχών.
- Διατηρεί λογαριασμό σε τράπεζα στη Βουλγαρία.
- Μισθώνει εγκαταστάσεις στη Βουλγαρία, διαθέτει δύο φορτηγά, τρία ΙΧ αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης με ρυμουλκό και βυτίο, ενώ απασχολεί και έναν υπάλληλο.
- Όλες οι αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων και του Διοικητικού Συμβουλίου έλαβαν χώρα στην έδρα της εταιρείας στη Βουλγαρία.

Επειδή αφενός τα ανωτέρω στοιχεία που αφορούν στην παρουσία της εταιρείας στη Βουλγαρία δεν αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί τόπου λήψης των εταιρικών αποφάσεων και τόπου πραγματικής διοίκησης, τα οποία αποτελούν τα βασικά κριτήρια για τον προσδιορισμό της φορολογικής κατοικίας, κατά το άρθρο 4 του Ν. 4172/2013.

Επειδή αφετέρου δεν προσκομίστηκε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο περί του ισχυρισμού του προσφεύγοντος για συνεδριάσεις των οργάνων της εταιρείας στη Βουλγαρία, πολλώ δε μάλλον τη στιγμή που όλα μέλη διοίκησης και οι μέτοχοι τυγχάνουν κάτοικοι Ελλάδος.

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

Ως προς τον 5ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η σχετική εργασία του ελέγχου και η αιτιολόγηση της κρίσης του αποτυπώνεται αναλυτικά κατά την εξέταση των ανωτέρω ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/09/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως και στην από 23/12/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

Διαφορά φόρου	80.034,71
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	40.051,08
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.133,59
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.219,38

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

Διαφορά φόρου	76.780,11
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	38.636,14
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	15.266,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.682,44

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

Διαφορά φόρου	200.637,09
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	100.318,55
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	42.102,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	343.058,61

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

Διαφορά φόρου	185.656,16
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	92.961,80
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	38.022,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	316.640,92

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η 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 ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.