



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1789

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την υπ' αριθμόν/27-10-2023 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **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 109.684,40 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 54.842,20 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 21.996,55 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **186.523,15 €**.

Με την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 153.869,79 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 76.934,90 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 31.896,86 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **262.701,55 €**.

Με την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού **28.547,90 €** και παράλληλα, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση των 29.046,69 €.

Με την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 94.028,99 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 14.523,34 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **108.552,33 €**.

Με την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **25.988,34 €** (= 50% * 51.976,67 €) επειδή διαπιστώθηκε ότι προέβη σε ανακριβή έκδοση σαράντα πέντε (45) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για συνολική αξία 216.569,46 € (αξία Φ.Π.Α. 51.976,67 €).

Με την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **32.491,15 €**, το οποίο αναλύεται σε:

- επιμέρους ποσό 3.263,94 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν προέβη σε έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 27.199,50 € και
- επιμέρους ποσό 29.227,21 € (= 50% * 58.454,42 €), επειδή διαπιστώθηκε ότι προέβη σε ανακριβή έκδοση σαράντα δύο (42) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για συνολική αξία 243.560,07 € (αξία Φ.Π.Α. 58.454,42 €).

Με την υπ' αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 € επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα (καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών ΜΥΦ).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 09/05/2023 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αρ. εντολής/22-03-2022 - σε αντικατάσταση των υπ' αριθμ./12-02-2021,/20-05-2021 και/20-05-2021 εντολών ελέγχου).

Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, αφορμή για τον έλεγχο αποτέλεσε το υπ' αριθμόν/19-06-2019 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 12/6/2019 Έκθεση Αποτελεσμάτων Ελέγχου-Πορισματική Αναφορά της εν λόγω υπηρεσίας. Όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση, κατά τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου στις εγκαταστάσεις-χώρο παραγωγής της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, που έλαβε χώρα στις 27/02/2018, δε βρέθηκαν αποθέματα. Ο προσφεύγων δήλωσε ότι το υπόλοιπο της αποθήκης του ήταν μηδενικό, διότι πολιτική της επιχείρησής του είναι η άμεση πώληση μετά την παραγωγή (κυρίως προς την ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., για λογαριασμό του οποίου παράγει αναπλήρωσης ηλεκτρονικού τσιγάρου). Η ίδια τελωνειακή υπηρεσία προέβη σε εφαρμογή της μεθόδου της «κλειστής αποθήκης», από την οποία προέκυψε διαφορά μεταξύ λογιστικού και πραγματικού αποθέματος 181.310 ml (σ.σ. λογιστικό απόθεμα 181.310 ml έναντι μηδενικού πραγματικού). Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ήταν οι εξής:

- διάθεση στην αγορά κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2017-27/02/2018 ποσότητας 181.310 ml Υγρών Αναπλήρωσης, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων,
- μη ζήτηση-λήψη φορολογικού στοιχείου αγοράς ή μη έκδοση σχετικού στοιχείου παραλαβής, τουλάχιστον σε μία περίπτωση, για την προμήθεια νικοτίνης απροσδιορίστου ποσότητας, καθώς όπως διαπιστώθηκε, παρήγαγε Υγρά Αναπλήρωσης Ηλεκτρονικού Τσιγάρου με εμπεριεχόμενη νικοτίνη.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργώντας έλεγχο και στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, καταλόγισε τις κάτωθι διαφορές στη φορολογία εισοδήματος ανά φορολογικό έτος:

2017

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 Κ.Φ.Δ.	216.569,46 €
Δαπάνες μισθοδοσίας των οποίων η εξόφληση δεν κατέστη δυνατό να επαληθευτεί μέσω τραπεζικών λογαριασμών	6.283,77 €
Δαπάνη που καταχωρήθηκε στα βιβλία δύο (2) φορές	23.439,40 €
Σύνολο	246.292,63 €

Ανάλυση	Ποσά (€)
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για ποσότητα 181.310 ml αναφορικά με τον έλεγχο "κλειστής αποθήκης" που διενήργησε η ΕΛ.Υ.Τ Θεσσαλονίκης	27.199,50 €
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 Κ.Φ.Δ.	243.560,07 €
Δαπάνες μισθοδοσίας των οποίων η εξόφληση δεν κατέστη δυνατό να επαληθευτεί μέσω τραπεζικών λογαριασμών	4.995,27 €
Δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης (εταιρεία)	81.692,00 €
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	- 14.207,24 €
Σύνολο	343.239,60 €

Αντίστοιχα, στη φορολογία Φ.Π.Α., καταλογίστηκαν από τον έλεγχο οι κάτωθι διαφορές ανά φορολογική περίοδο:

01/01/2017-31/12/2017

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 Κ.Φ.Δ.	216.569,46 €
Δαπάνη που καταχωρήθηκε στα βιβλία δύο (2) φορές	23.408,00 €
Σύνολο	239.977,46 €

01/01/2018-31/12/2018

Ανάλυση	Ποσά (€)
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για ποσότητα 181.310 ml αναφορικά με τον έλεγχο "κλειστής αποθήκης" που διενήργησε η ΕΛ.Υ.Τ Θεσσαλονίκης	27.199,50 €
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 Κ.Φ.Δ.	243.560,07 €
Σύνολο	270.759,57 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Ακυρότητα των ένδικων καταλογισμών λόγω αναρμοδιότητας του οργάνου που τις εξέδωσε και ειδικότερα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

2^{ος} λόγος: Ακυρότητα της ελεγκτικής προδικασίας λόγω μη επίδοσης της υπ' αριθμ. /22.3.2022 εντολής εντολής (μερικού) ελέγχου γραφείου. Μη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, καθώς και του προβλεπόμενου περιορισμού των προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης.

3ος λόγος: Ακυρότητα της ελεγκτικής διαδικασίας λόγω μη τήρησης της αρχής ακροάσεως. Ολοκλήρωση ελέγχου, δίχως προηγούμενη υποχρεωτική ανάκληση του υπ' αριθμ./04-11-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και την έκδοση νέου (Σημειώματος), καθόσον τα ελεγκτικά συμπεράσματά του εδράζονταν επί της παραδοχής ότι υφίσταται τεχνητή διευθέτηση στα πλαίσια συμβάσεων πώλησης προϊόντος, ενώ πλέον οι οριστικές εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών.

4ος λόγος: Επί του θεμελιώδους ζητήματος της τεχνητής διευθέτησης, όλες ανεξαιρέτως οι προϋποθέσεις-παραδοχές, στις οποίες στηρίζει το συμπέρασμά του ο έλεγχος, είναι προδήλως εσφαλμένες.

5ος λόγος: Αναφορικά με τις συναλλαγές με την εταιρεία, οι συναλλαγές είναι πραγματικές και δεν είναι επιτρεπτός ο έλεγχος της σκοπιμότητας και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών για την φορολογική αρχή.

6ος λόγος: Αναφορικά με την αποδιδόμενη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, μη ορθή εφαρμογή της ελεγκτικής διαδικασίας της «κλειστής αποθήκης».

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια επανεξέτασης της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/05.10.2023 e-mail, με το οποίο αιτήθηκε όπως κληθεί προς ακρόαση και παράσταση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, με σκοπό την ανάπτυξη και υποστήριξη των ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής του.

Η Υπηρεσία μας, απέστειλε στον προσφεύγοντα, μέσω του από 06/10/2023 και ώρα 9:10 π.μ. e-mail, την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/06.10.2023 Κλήση προς Ακρόαση για την Δευτέρα 9/10/2023 και ώρα 11:00 π.μ..

Την Δευτέρα 9/10/2023 και ώρα 11:00 π.μ. προσήλθε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας ο πληρεξούσιος εκπρόσωπος του προσφεύγοντος δικηγόρος κ. και έλαβε χώρα η προφορική ακρόαση αυτού. Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης, ο εκπρόσωπος του προσφεύγοντος ανέπτυξε τα επιχειρήματα και τους ισχυρισμούς που αναφέρονται ήδη στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς του περιεχομένου του υπομνήματος που δήλωσε ότι επρόκειτο να υποβάλει.

Καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν/09-10-2023 Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέλη και αντίγραφο αυτού παραδόθηκε στον πληρεξούσιο εκπρόσωπο του προσφεύγοντος.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας το από 12-10-2023 Υπόμνημα (ID), με το οποίο επανέλαβε τους ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής και παράλληλα ανήρτησε:

- 1) αρχείο με τίτλο «.....», όπου με αριθμητικούς πίνακες επιδιώκει να στοιχειοθετήσει ότι δεν έχει εισπράξει από τον με Α.Φ.Μ. ποσά υψηλότερα από τα τιμολογηθέντα και
- 2) αρχείο με τίτλο «.....», το οποίο περιλαμβάνει αντίγραφα αδειών διαμονής στην Ελλάδα ενός ανδρός ονόματι (στοιχείο που δε σχετίζεται με την κρινόμενη ενδικοφανή

προσφυγή, δεδομένου ότι δεν έλαβαν χώρα συναλλαγές με την αλβανική εταιρεία Recall εντός του ετών 2017 και 2018).

Ως προς τους 3^ο και 4^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει ως βασικό προμηθευτή Α' υλών την ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., για λογαριασμό της οποίας παράγει τελικά αγαθά και τα πωλεί κατά κύριο λόγο πίσω στην ίδια. Ήτοι, ο με Α.Φ.Μ. αποτελεί ταυτόχρονα τον βασικό προμηθευτή και βασικό πελάτη του προσφεύγοντος. Στη συνέχεια, σε πλείστες περιπτώσεις, ο με Α.Φ.Μ. πωλεί τα παραχθέντα αγαθά στην εταιρεία ΙΚΕ με Α.Φ.Μ., η οποία τυγχάνει συμφερόντων του προσφεύγοντος.

Επειδή εκτός των ανωτέρω συναλλαγών, ο προσφεύγων παρείχε στον εν λόγω αντισυμβαλλόμενο και υπηρεσίες με την αιτιολογία «.....», οι οποίες, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, αφορούν κυρίως υπηρεσίες ετικετοποίησης (labeling). Οι εν λόγω υπηρεσίες αφορούν βασικά έσοδα του προσφεύγοντος και αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018 κάλυπταν σε αξία ποσοστό μεγαλύτερο του 50% των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων του.

Επειδή ο έλεγχος, διαπιστώνοντας ότι η τιμολόγηση ανά τεμάχιο της παραπάνω υπηρεσίας παρουσίαζε διακύμανση εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, έκρινε πως, αναφορικά με κάποιες ακραία χαμηλές τιμές ανά τεμάχιο, έλαβε χώρα τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 του Κ.Φ.Δ., υπό την έννοια ότι ο προσφεύγων, χρεώνοντας υπερβολικά χαμηλή τιμή, μείωνε υπερβολικά τα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησής του, αποκτώντας έτσι φορολογικό πλεονέκτημα. Ως εκ τούτου, έκρινε ότι μία ορθή και δίκαιη αξία τιμολόγησης ανά τεμάχιο θα ισούτο με τον σταθμισμένο μέσο όρο των τιμών ανά φορολογικό έτος και προέβη στον καταλογισμό μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης ως κάτωθι:

- 2017: **216.569,46 €**
- 2018: **243.560,07 €**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι παραδοχές και η μεθοδολογία του ελέγχου τυγχάνουν όλως αυθαίρετες και εσφαλμένες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη 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 με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «**Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες** όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με **συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.** με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4172/2013:

«...»

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

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

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

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

Επειδή με την ΠΟΛ 1142/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «**υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων**», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών **έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες**, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση **δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα**, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του 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.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του,

από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 σύμφωνα με 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι ατομικές επιχειρήσεις του προσφεύγοντος και του αντισυμβαλλομένου του με Α.Φ.Μ., παρόλο που όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συνδέονται με συγγενική σχέση, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζει το βαθμό και το είδος της συγγένειας (όπως αναφέρεται στη σελ. 34 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος) και παράλληλα οι μεταξύ τους συναλλαγές εμφάνιζαν μεγάλο ύψος και κυκλικότητα, εντούτοις δεν είχαν υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» και τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους κατά την έννοια του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013. Κατά συνέπεια, η μεθοδολογία του ελέγχου, όπου αφενός αμφισβητεί το ύψος της τιμολόγησης της παροχής υπηρεσίας μεταξύ τους και αφετέρου ορίζει κατά το δοκούν υψηλότερο «δίκαιο» τίμημα, τυγχάνει αυθαίρετη και παντελώς αναιτιολόγητη.

Επειδή παράλληλα, το πόρισμα του ελέγχου αφορά σε ανακριβή υποβολή φορολογικών δηλώσεων, που συνδέεται και με την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ.. Ωστόσο, η στοιχειοθέτηση της ανακρίβειας έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών επιβάλλεται να τεκμηριώνεται λαμβάνοντας ιδίως υπόψη:

- το είδος των παρεχόμενων κατά περίπτωση υπηρεσιών,
- την τιμή αντίστοιχων υπηρεσιών, όπως αυτή προκύπτει με βάση εσωτερικά ή εξωτερικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων. Αδιαμφισβήτητα στοιχεία αποτελούν, για παράδειγμα, εισπράξεις από πελάτες, επίσημοι τιμοκατάλογοι, συμβάσεις νομίμως καταχωρημένες στην Κατάσταση Συμφωνητικών της [παρ. 16 του άρθρου 8](#) του ν. [1882/1990](#), σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται με την αριθμ. [1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000](#) (ΦΕΚ 951 Β731.7.2000) Α.Υ.Ο., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει κλπ.

Επειδή περαιτέρω, η αναφορά του ελέγχου (σελ. 88-89 της οικείας Έκθεσης Φορολογίας Εισοδήματος) περί εύλογων υπονοιών για έκδοση των δελτίων αποστολής εκ των υστέρων και συνεπεία του ελέγχου εξαιτίας και μόνο της προσκόμισης αυτών κατά το στάδιο του υπομνήματος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου, τυγχάνει αναιτιολόγητη και αυθαίρετη, από τη στιγμή μάλιστα που στην Έκθεση Ελέγχου δεν περιλαμβάνεται κάποια αναφορά για έλεγχο των δελτίων αποστολής με τα οποία διακινήθηκαν οι Α' ύλες για την παραγωγή των αγαθών από τον προσφεύγοντα.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν προέβη σε εμπεριστατωμένο έλεγχο με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου αν και είχε τη δυνατότητα λόγω της διαπίστωσης ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή στον έλεγχο με κάθε πρόσφορο μέσο καθώς και με **παράλληλο έλεγχο** των βιβλίων των οντοτήτων:

- με Α.Φ.Μ. και
- ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.

από την αρμόδια κατά περίπτωση φορολογική αρχή, προκειμένου για την αποκόμιση πλήρους εικόνας επί του κυκλώματος των συναλλαγών μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών.

Επειδή ως εκ τούτου, οι σχετικοί καταλογισμοί του ελέγχου, όπως και τα σχετικά πρόστιμα του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. που επιβλήθηκαν λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, βασίζονται σε αυθαίρετες κρίσεις περί του «δίκαιου» τιμήματος μίας συναλλαγής, όπου ως «δίκαιη» τιμή καθορίστηκε από τον έλεγχο ο σταθμισμένος μέσος όρος των τιμών παροχής υπηρεσιών ανά τεμάχιο και κρίνονται με την παρούσα ως **πλήρως αναιτιολόγητοι**.

Επειδή συνεπώς, οι υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενες πράξεις που σχετίζονται είτε εν όλω είτε εν μέρει με τον επίμαχο καταλογισμό, κρίνονται **τυπικά πλημμελείς** και συνεπώς ακυρωτές, ως ερειδόμενες σε αναιτιολόγητη έκθεση ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.:

«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.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

...».

Επειδή ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέων πράξεων εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται **αποδεκτοί**.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή λόγω τυπικής πλημμέλειας με βάση όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και:

α) την **ακύρωση** των υπ' αριθμ./2023 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω τυπικής πλημμέλειας και

β) την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, για την οποία δεν προβάλλεται κάποιος ισχυρισμός με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

...../2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 100,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.