



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1305

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.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).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014)

ε. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Τη με αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, και δ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 287.482,89 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 84.418,94 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 34.226,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 287.482,89 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 135.037,02 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 67.518,65 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 26.714,84 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 229.270,51 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 85.106,58 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 42.553,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 127.659,88 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 69.318,63 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 34.659,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 103.977,96 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε μετά την υπ' αριθ. εντολή για τη συνέχιση του ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. έγγραφο που απεστάλη από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση της προσφεύγουσας έλαβε:

- 1) κατά το 2018 είκοσι έξι (26) παραστατικά, και δη τιμολόγια αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 144.620,39 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 34.708,90 ευρώ, από την εταιρία με την επωνυμία που αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές,
- 2) κατά το έτος 2019 είκοσι ένα (21) παραστατικά, και δη τιμολόγια αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 123.375,20 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 29.610,05 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία που αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές,
- 3) κατά το 2019 οκτώ (8) παραστατικά, και δη τιμολόγια αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 72.165,89 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 17.319,81 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία που αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές,
- 4) κατά το έτος 2019 επτά (7) παραστατικά, και δη τιμολόγια αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 42.790,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.269,60 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία που αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Με το με αριθμό πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε τις ελεγχόμενες χρήσεις (2017 – 2018).

Λόγω της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στο από αίτημα παροχής πληροφοριών στάθηκε αδύνατο για τον έλεγχο να προβεί στις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Απόφασης Α.1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ώστε να υπολογίσει το εισόδημα με τις γενικές διατάξεις, οπότε προσέφυγε στον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), κατά τον οποίο αποφάσισε:

1. Προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λαμβάνοντας το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, των φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α. και των εσόδων βάσει των υποβληθείσων Μ.Υ.Φ. / ή εξόδων βάσει των Μ.Υ.Φ. των αντισυμβαλλόμενων,
2. Απόρριψη των δαπανών που καταχωρήθηκαν στις υποβληθείσες Καταστάσεις Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3), δεδομένου ότι, όπως προβλέπεται με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε., για την έκπτωση μιας δαπάνης απαιτείται η καταχώρησή της στα τηρούμενα βιβλία και η απόδειξη της πραγματοποίησής της με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των ελεγχόμενων ετών ο έλεγχος σύγκρινε τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις ανά έτος και έλαβε το μεγαλύτερο ποσό, χωρίς να αφαιρέσει τις δαπάνες σύμφωνα με το προπαρατεθέν σκεπτικό και προσδιόρισε τελικά καθαρά κέρδη ποσού 390.750,82€ και 315.638,44€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Αντίστοιχα, για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δηλωθείσες ανά χρήση φορολογητέες εισροές και υπολόγισε τον καταβλητέο φόρο μόνο επί της αξίας των φορολογητέων εκροών που ανήλθαν σε 390.750,82 ευρώ για το 2017 και 310.103,54 ευρώ για το 2018.

Βάσει των ανωτέρω ποσών καθαρών κερδών και φορολογητέων εκροών υπολογίστηκε ο φόρος εισοδήματος και ο Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων χρήσεων. Τα αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις συνημμένες σε αυτό προσωρινές πράξεις, ωστόσο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, οπότε

ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των οριστικών πράξεων χωρίς καμία μεταβολή επί των προσωρινών αποτελεσμάτων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου, διότι ουδέποτε γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ο λόγος για τον οποίο τα παραστατικά που εξέδωσαν οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις θεωρήθηκαν εικονικά, δεδομένου μάλιστα ότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές. Συνέπεια της ελλιπούς αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών ήταν να μην είναι σε θέση να αντιτάξει τα προσήκοντα επιχειρήματα για την πραγματοποίηση των συναλλαγών και επομένως να υπερασπιστεί δεόντως τη θέση της.
2. Δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, μεταξύ των οποίων τραπεζικές κινήσεις για το ελεγχόμενο διάστημα, και ως εκ τούτου της καταλογίστηκαν ως εισπραχθέντα ποσά που ουδέποτε εισέπραξε.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή
- δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή
- ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή
- στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν παρείχε ως όφειλε, στοιχεία σχετικά με τον λόγο για τον οποίο οι επίμαχες συναλλαγές θεωρήθηκαν εικονικές, καθώς το φορολογητέο αποτέλεσμα και οι φορολογητέες εκροές για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ αντίστοιχα, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο στοιχεία τραπεζικών κινήσεων που προσκόμισε, με αποτέλεσμα να της καταλογισθούν ως εισπραχθέντα ποσά που ουδέποτε εισέπραξε.

Επειδή, ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα καθώς, βάσει των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δεν προκύπτει η προσκόμιση οποιουδήποτε αποδεικτικού στοιχείου, δεδομένης της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας τόσο στο από αίτημα παροχής πληροφοριών πριν την έναρξη του ελέγχου όσο και στο υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με το οποίο πληροφορήθηκε τα προσωρινά αποτελέσματα και είχε βάσει νόμου προθεσμία είκοσι ημερών για να υποβάλει τις αντιρρήσεις της.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ο ορθός ο προσδιορισμός των φορολογητέων αποτελεσμάτων και εισροών / εκροών της επιχείρησης της προσφεύγουσας με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

A) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Χρεωστικό ποσό:	168.837,87
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.:	84.418,94
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης:	34.226,08
Σύνολο για καταβολή:	287.482,89 ευρώ

B) υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	85.106,58
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.	42.553,30

Σύνολο φόρου για καταβολή	127.659,88 ευρώ
---------------------------	--------------------

Φορολογικό έτος 2018

Γ) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Χρεωστικό ποσό:	135.037,02
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.:	67.518,65
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης:	26.714,84
Σύνολο για καταβολή:	229.270,51 ευρώ

Δ) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	69.318,63
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.	34.659,33
Σύνολο φόρου για καταβολή	103.977,96 ευρώ

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

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 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.