



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1618

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 2131312368 - 347
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, με έδρα στην, Τ.Κ....., κατά της με αριθμό/12-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 07-02-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **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:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε επανέναρξη εργασιών στις 01-12-2008 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά της με αριθμό/12-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με την οποία, καταλογίσθηκε σε βάρος του διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 12.095,04 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.047,52 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.508,50 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **20.301,06 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, η οποία εδράζεται στην από 12-12-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις **28-12-2023**, σύμφωνα με την έκθεση επίδοσης της υπαλλήλου του ΓΕΦ Καλαβρύτων

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/24-10-2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε εκτέλεση της από **06-10-2023** πληροφοριακής έκθεσης φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της **ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ**, η οποία διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ με το αριθ. πρωτ. /09-10-2023 έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισερχομένου /09-10-2023) και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου που διενεργήθηκε.

Από την ως άνω πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα αρχεία της επιχείρησης «..... **IKE**», με ΑΦΜ και συγκεκριμένα από τον έλεγχο της καρτέλας προμηθευτών με αριθμό 50-0213, προκύπτει ότι η εν λόγω **IKE** **εξέδωσε ογδόντα οκτώ (88) τιμολόγια αγοράς μετάλλων scrap και λοιπών ανακυκλώσιμων ειδών συνολικού ύψους 42.433,43 €** προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος υπέβαλε ανακριβώς δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 αποκρύβοντας το εν λόγω ποσό εσόδων.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ απέστειλε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ με την υπ. αρ./25-10-2023 ανάρτηση, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, προκειμένου να προσκομίσει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και επιπλέον, γνωστοποίηση της δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Ακολούθως, εκδόθηκε το υπ' αριθ...../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ο Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 20-11-2023.

Ο φορολογούμενος ανταποκρίθηκε στο ως άνω ΣΔΕ και υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του με το αρ. πρωτ...../06-12-2023 υπόμνημά του.

Ο έλεγχος, δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και συνέταξε την από 12-12-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς και την προσβαλλόμενη πράξη.

Στην από 12-12-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.4-5):

«...»

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν:

- α) Την από 06-10-2023 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/13 (ΚΦΕ) και Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ,
 - β) Τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για κάθε ελεγχόμενο έτος,
 - γ) Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν,
 - δ) Τις λογιστικές διαφορές που αναλυτικά περιγράφονται παραπάνω,
 - ε) Τα καθαρά κέρδη του ελέγχου για την ελεγχόμενη χρήση,
- προκύπτουν τα ακόλουθα:

Διαχ. Περίοδος	1/1/2017 – 31/12/2017
Καθαρά Κέρδη δηλώσεων	0
Πλέον αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	42.433,43 €
Καθαρά Κέρδη βάσει ελέγχου	42.433,43 €

Κατόπιν των παραπάνω εκδίδουμε Οριστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και προσαυξάνουμε τα κέρδη ελέγχου στο ποσό των 42.433,43 €.

...».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί, η προσβαλλόμενη πράξη.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τον εξής λόγο:

Νόμω και ουσία αβάσιμη, αναληθής, αναπόδεικτη και αναιτιολόγητη η προσβαλλόμενη πράξη και αναιτιολόγητη η οικεία έκθεση ελέγχου – Ανυπαρξία συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση – Επίκληση σοβαρών προβλημάτων υγείας εξαιτίας των οποίων ο προσφεύγων δεν ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον 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 τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) 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%) και ανέρχεται σε ποσοστό 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.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΟΥ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΟΙΚΕΙΑΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64** του **ΚΦΔ** ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του **άρθρου 17** του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45)** ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του **άρθρου 171** του **Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α΄ 97)** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, στην οικεία Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος, ως αιτία διενέργειας ελέγχου στον προσφεύγοντα αναφέρεται προγενέστερος έλεγχος που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....», με **ΑΦΜ** Στα πλαίσια αυτά συντάχθηκε το από **06/10/23** Πληροφοριακό Δελτίο της **ΥΕΔΔΕ Πάτρας** για τον προσφεύγοντα. Σημειώνεται όμως ότι ο έλεγχος της «..... **IKE**» δεν είχε ολοκληρωθεί κατά τη σύνταξη του ανωτέρω Πληροφοριακού Δελτίου δεδομένου ότι η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την παραπάνω εταιρεία φέρει ημερομηνία **19/12/23**.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου στην «..... ΙΚΕ» αυτή προσέφυγε στην Υπηρεσία μας. Στα πλαίσια αυτά εκδόθηκε η με αριθμό/20-05-2024 απόφασή μας με την οποία επιβεβαιώνεται η θέση του ελέγχου ότι η «..... ΙΚΕ», λάμβανε και εξέδιδε κατά σύστημα παραστατικά αγορών εμπορευμάτων προς μη υπόχρεους για τα οποία υφίστανται βάσιμες υπόνοιες εικονικότητας.

Όσον αφορά τα τιμολόγια που λάμβανε για αγορές εμπορευμάτων στις σελ.9-10 της με αριθμό/20-05-2024 απόφασης της Υπηρεσίας μας αναφέρεται :

«Επειδή από τον λογ/σμο 20.02.01000 (αγορές εμπορευμάτων ανακύκλ.39α) συνολικού ποσού χρέωσης, δεν αναγνωρίσθηκε από την Φορολογική Αρχή για έκπτωση τμήμα αυτού ύψους ... που αντιστοιχεί σε τιμολόγια έκδοσης της ... του ... με Α.Φ.Μ....., όπως αναλυτικά αναφέρεται σε πίνακα της σελίδας 10 της έκθεσης ελέγχου τα οποία δεν φέρουν ποιοτική διάκριση του εξοπλισμού που φέρεται να αγοράστηκε από την ελεγχόμενη, καθώς η περιγραφή είναι γενικόλογη, ούτε περιέχουν μονάδα μέτρησης και ποσότητα, ώστε να είναι εφικτή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων (έλεγχος της αξίας, έλεγχος κλειστής αποθήκης κλπ), ούτε επιπρόσθετα γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία για τη μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών συμφωνία. Τέλος δεν προκύπτει η απογραφή τέτοιου εξοπλισμού την 31/12/2017 με βάση το αρχείο απογραφής, ούτε η πώληση αυτού με βάση εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης εντός της εξεταζόμενης χρήσης ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία διακίνησης, με αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία επαλήθευσης των ημερομηνιών πραγματοποίησης της φυσικής μεταφοράς του όποιου εξοπλισμού και της παραλαβής αυτού από την ελεγχόμενη.

Επειδή τα τιμολόγια του ανωτέρω προμηθευτή – εκδότη έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης με βάση την ημερομηνία λήψης αυτών και όχι με την ημερομηνία έκδοσης αυτών χωρίς όμως να προσκομισθούν στον έλεγχο τα αντίστοιχα στοιχεία διακίνησης με αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία επαλήθευσης των ημερομηνιών πραγματοποίησης της φυσικής μεταφοράς του όποιου εξοπλισμού και της παραλαβής αυτού από την ελεγχόμενη....».

Όσον αφορά τα τιμολόγια που εξέδιδε η εταιρεία για αγορές εμπορευμάτων στις σελ.10-11 της με αριθμό/20-05-2024 απόφασης της Υπηρεσίας μας αναφέρεται :

«Επειδή στην χρέωση του λογ/σμου 20.02.01000 (αγορές εμπορευμάτων ανακύκλ.39α) συνολικού ποσού χρέωσης, η προσφεύγουσα ελεγχόμενη οντότητα καταχώρησε 4.850 τιμολόγια αγοράς προς 98 μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου (ιδιώτες) ...

...

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο της Φορολογικής Αρχής μεταξύ των τιμολογίων αγοράς που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα προς τους ιδιώτες και των τηρουμένων καρτελών προμηθευτών αυτής διαπιστώθηκε σε μερικές περιπτώσεις η αναγραφή ανύπαρκτων ή/και λανθασμένων ΑΦΜ των αντισυμβαλλόμενων σε σχέση με τις αναγραφόμενες επωνυμίες, όπως αναφέρονται ενδεικτικά στον κάτωθι πίνακα:

...

Επειδή με βάση τα ως άνω αναφερόμενα, λόγω της αναγραφής ανύπαρκτων ή/και λανθασμένων ΑΦΜ των αντισυμβαλλόμενων, σε σχέση με τις αναγραφόμενες στα παραστατικά στοιχεία αγοράς επωνυμίες, υφίσταται αντικειμενική αδυναμία ταυτοποίησης του αντισυμβαλλόμενου και τεκμηρίωσης των συναλλαγών με βάση τα ως άνω εκδοθέντα τιμολόγια αγοράς, η Φορολογική Αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε φορολογικά τα ποσά που

αναγράφονται στα ως άνω παραστατικά στοιχεία αγοράς και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. γ του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος...».

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα λογιστικά αρχεία, παραστατικά και δηλώσεις της «..... ΙΚΕ» κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ανακριβή.

Επειδή, όσον αφορά τον προσφεύγοντα, αυτός αναφέρεται στη σελίδα 29 της από **19-12-2023** Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος που αφορά την «..... ΙΚΕ» όπου αναγράφεται ότι αναφορικά με την **εικονικότητα** των στοιχείων:

«...υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες (ποσά έκδοσης - μη δήλωση συναλλαγών στις ΜΥΦ - μη δήλωση εισοδημάτων από αντισυμβαλλόμενους)».

Επίσης, ως αναφέρεται στη σελίδα 28 της από **19-12-2023** Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της «..... ΙΚΕ»:

«Η ελεγχόμενη εξέδωσε συνολικά προς αντισυμβαλλόμενους ιδιώτες **4.850** (χειρόγραφα) τιμολόγια αγοράς αποθεμάτων για το έτος **2017** καθαρής πληρωτέας αξίας **2.707.215,83 €**.... Η ελεγχόμενη δεν δήλωσε τις ανωτέρω αγορές σε αντίστοιχες καταστάσεις προμηθευτών, όπως όφειλε....δεν δηλώθηκαν αντίστοιχα εισοδήματα από τους φερόμενους προμηθευτές....».

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή -ως ρητά αναφέρεται στη σελίδα 28 της από **19-12-2023** Έκθεσης Ελέγχου της «..... ΙΚΕ» - δεν προχώρησε σε περαιτέρω επαληθεύσεις περί εικονικότητας των παραπάνω φορολογικών στοιχείων. Και αυτό διότι στα πλαίσια του ελέγχου της «..... ΙΚΕ» δεν κρίθηκε κρίσιμο δεδομένου ότι τα επίμαχα τιμολόγια (συμπεριλαμβανομένων αυτών που εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα) απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν ως λογιστική διαφορά έτους 2017 διότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο.

Επειδή, ο έλεγχος της πραγματοποίησης των συναλλαγών κρίνεται απαραίτητος στα πλαίσια της τεκμηρίωσης των παραβάσεων που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην από 07-02-2024 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ η οποία αφορά την κρινόμενη προσφυγή αναγράφονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«...Προσκόμισε δε σχετικά δικαιολογητικά. Παρά ταύτα, **οι απόψεις του δεν έγιναν δεκτές** από τον έλεγχο ο οποίος προχώρησε στην έκδοση της ήδη προσβαλλόμενης πράξης...».

Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, δίχως να αιτιολογήσει τους λόγους απόρριψης των απόψεων του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται, μεταξύ άλλων, ότι **δεν είχε ποτέ καμία απολύτως συναλλαγή**, ουδέποτε έδωσε τα στοιχεία του στην «..... ΙΚΕ», ούτε και παρέλαβε τιμολόγια από αυτή. Επιπλέον επικαλείται ότι λόγω σοβαρών (τα οποία αποδεικνύει με σχετικά δικαιολογητικά) δεν εργαζόταν το έτος 2017 ως τεκμηριώνεται και από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει.

Επειδή, από τον έλεγχο στην παραπάνω εταιρεία προέκυψε ότι ομοίως επικαλούνται άγνοια των συναλλαγών **98** μη υπόχρεοι προς τους οποίους η ΙΚΕ» εξέδωσε 4.850

φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές που εκείνοι **δεν δήλωσαν** και η «..... ΙΚΕ» **δεν περιέλαβε στις καταστάσεις προμηθευτών**. Για τις συναλλαγές αυτές το μοναδικό τεκμήριο πραγματοποίησής τους είναι τα λογιστικά αρχεία της «..... ΙΚΕ» τα οποία όμως ο έλεγχος έκρινε ως ανακριβή.

Επειδή, ο έλεγχος δεν διενήργησε τις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ήτοι δεν προέβη σε:

Έλεγχο των επίμαχων τιμολογίων και των αποδείξεων εξόφλησής τους, ήτοι: Επαλήθευση της υπογραφής του προσφεύγοντος στα φορολογικά στοιχεία, του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε, της περιγραφής των εμπορευμάτων, κτλ

Έλεγχο της καταχώρησης των παραπάνω εμπορευμάτων στα βιβλία της «..... ΙΚΕ» κατά είδος, ποσότητα και αξία

Ή σε οποιαδήποτε άλλη επαλήθευση (π.χ. έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών) προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματοποίηση ή μη των επίμαχων συναλλαγών και στη δεύτερη περίπτωση να μην καταλογισθούν παραβάσεις στον προσφεύγοντα.

Επειδή, όσον αφορά την απόδειξη της **εικονικότητας** των συναλλαγών όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016** τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος...».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του **αναιτιολόγητου** της προσβαλλόμενης πράξης κρίνονται βάσιμοι και πρέπει να γίνουν **δεκτοί**.

Επειδή με το άρθρο 4§3 της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) ορίζεται ότι: «[...] Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 36** του **ΚΦΔ** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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 πρώτου 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 παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό/12-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, λόγω τυπικής πλημμέλειας προκειμένου η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.