



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

Αθήνα: 17-12-2024

Αριθμός Απόφασης: 3438

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, που αφορούν το φορολογικό έτος **2018**, που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς του, 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:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2018, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 2.150.310,10€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.075.155,05€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 481.561,70€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 3.707.026,85€.

Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 1.104.066,35€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 552.033,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 1.656.099,53€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για το φορολογικό έτος 2018.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσαν οι από εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4172/2013 (ΚΦΕ) της ΥΕΔΔΕ Πάτρας (τμήμα Α2 Προληπτικών ελέγχων). Οι παραπάνω εκθέσεις αφορούν έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση και αντικείμενο εργασιών και στον εν διαστάσει, κατά την επίμαχη περίοδο, σύζυγό της (και ήδη προσφεύγοντα)για έλεγχο φοροδιαφυγής στις φορολογίες εισοδήματος-ΦΠΑ-ΕΛΠ συνοδευόμενη από άρση τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου αυτής στο έτος 2018, μετά από πληροφοριακά έγγραφα που παρελήφθησαν από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης (Ν.3691/2008). Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα των εν λόγω

εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, καταλογίσθηκαν στην ατομική επιχείρηση
οι ακόλουθες παραβάσεις για το φορολογικό έτος 2018:

Α) έκδοση τριακόσιων εβδομήντα δύο (372) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.600.276,45 ευρώ με πλέον αξία ΦΠΑ 1.104.049,29 ευρώ, εικονικών στο σύνολο τους, με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον, κατά παράβαση των διατάξεων 1, 2, 5 και 8 του ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55Α και 66 του ν. 4174/2013 όπως κυρώθηκε και ισχύει με τον ν. 4987/2022 (ίδια άρθρα) και της ΠΟΛ.1252/2015 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Β) Προσαύξηση περιουσίας αδιευκρίνιστης πηγής προέλευσης ή αιτίας κατά τις διατάξεις των άρθρων 21 παρ. 4, 28 παρ. 2 και 29 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4174/2013 όπως κυρώθηκε με τον ν. 4987/2022 και ισχύει με το ν.5104/2024 καθώς και τις αποφάσεις ΠΟΛ.1175/2017, ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ Β'474/25-2-2014)της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ.1094/2014 ποσού 525.546,30 ευρώ από πρωτογενείς πιστώσεις, το οποίο επιμερίζεται στους συνδικαιούχους και, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307Α') περί κοινών τραπεζικών λογαριασμών, που διατηρήθηκαν σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ στοιχ.α 'ν.δ. 118/1973, σε 262.773,15€ (525.546,30:2).

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πατρών συνέταξε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε μέσω δικαστικής επιμελήτριας στον προσφεύγοντα, κλήθηκε δε, εντός είκοσι ημερών να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, ως προς τις περιγραφόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς ωστόσο να υποβληθούν αντιρρήσεις κατά αυτών εκ μέρους του προσφεύγοντος.

Μετά την άπρακτη πάροδο της εικοσαήμερης προθεσμίας, συντάχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών οι προσβαλλόμενες πράξεις μετά των εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., προσδιορίζοντας τα συνολικά εισοδήματα του προσφεύγοντος ως εξής:

Συνολικά Εισοδήματα 1/1-31/12/2018			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορές
Καθαρά κέρδη		4.600.276,45	4.600.276,45
Πλέον Εισοδήματα από Προσαύξηση Περιουσίας (21 παρ.4, 28 παρ.2 ν.4172/2013)		262.773,15	262.773,15
Πλέον Εισοδήματα από Μισθωτή Εργασία		1.057,42	1.057,42
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		4.864.107,02	4.864.107,02
Πλέον αυτοτελή εισοδήματα		140,00	140,00
Εισόδημα για την επιβολή εισφοράς (άρ. 43^Α ν.4172/2013)		4.864.107,02	4.864.107,02

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη μερική ή ολική ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ανυπαρξία της παράβασης και ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), 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 τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) 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, 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.

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. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 79, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«4. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). 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. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013,

117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ασκούσε ο ίδιος εν τοις πράγμασι τη διαχείριση τόσο της επιχείρησης της εν διαστάσει συζύγου του όσο και των τραπεζικών της λογαριασμών, κατόπιν συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου και όλες οι συναλλαγές που έλαβαν χώρα είναι πραγματικές και αφορούσαν τη διακίνηση προϊόντων απολύτως συναφών με το αντικείμενο της δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, ενώ αντιθέτως η αιτιολόγηση από τη φορολογική αρχή της έκδοσης εικονικών τιμολογίων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος είναι ελλιπής και εσφαλμένη.

Επειδή, ωστόσο, στις με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 5-7) και Φ.Π.Α. (σελ.4-6) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών , στις οποίες επισυνάπτονται και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα οι εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, αναφέρονται ιδιαίτερος αναλυτικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα ευρήματα, με βάση τα οποία ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων τύγχανε υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην επιχείρηση της συζύγου του, όπου εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2018 προς συγκεκριμένες οντότητες, τριακόσια εβδομήντα δύο (372) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 4.600.276,45 € πλέον ΦΠΑ 1.104.049,29€.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, καθόσον η ατομική επιχείρηση της συζύγου του προσφεύγοντος:

- α) δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία-στοιχεία-καταστάσεις και δεν διέθεσε κανένα στοιχείο και δεν παρείχε καμία εξήγηση, παρότι κλήθηκε εγγράφως,
- β) στα Δ.Α-ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ εκδόσεως, που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, από πελάτες της, φέρεται να πραγματοποιήθηκαν μεταφορές αγαθών προς πώληση από έδρα της αυτής στη με το φορτηγό ιδιοκτησίας της με αριθμό κυκλοφορίας την ίδια ημερομηνία σε διαφορετικούς προορισμούς με βάση τις αναγραφόμενες ώρες παράδοσης...
- γ) προκύπτει έκδοση φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη οντότητα με ίδια αρίθμηση στο ίδιο είδος με διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 1 περ. β'.
- δ) σε πλήθος φορολογικών στοιχείων δεν αναγράφεται με σαφή τρόπο και ευανάγνωστο το είδος των πωληθέντων αγαθών ή των προσφερόμενων υπηρεσιών με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των συναλλαγών..
- ε) σε πολλά φορολογικά στοιχεία υπάρχουν αλλοιώσεις.

στ) δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει το ύψος των πωλήσεων που υποτίθεται πραγματοποίησε χωρίς αντίστοιχες αγορές των υλικών που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συλλέχθηκαν.

ζ) δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από Τρίτες χώρες -ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

η) για το πλήθος εκδοθέντων από την επιχείρηση της, φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, δεν μπορούν να παρασχεθούν οι αναφερόμενες σε αυτά υπηρεσίες, γιατί δεν ταυτίζονται με τις δραστηριότητες που είχε. [...] Επίσης δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό με ανάλογη ειδίκευση, ούτε προσκόμισε συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να το δικαιολογούν. [...]

θ) [...] το προσωπικό που απασχολήθηκε στην έδρα της επιχείρησης, στηήταν μόνο δύο (2) άτομα μερικής απασχόλησης με ώρες απασχόλησης 09:00-13:00 από Δευτέρα έως Παρασκευή και με ειδικότητες ανειδίκευτος εργάτης.

ι) δεν διέθετε αποθέματα από τα ανωτέρω είδη και κατά συνέπεια δεν είχε την δυνατότητα να εκτελέσει καμία υπηρεσία παρά μόνο πολύ μικρής κλίμακας και μόνο καθαρά ξυλουργικές εργασίες..

ια) δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ούτε από τις λήπτριες επιχειρήσεις ιδιωτικά συμφωνητικά ούτε στο σώμα των φορολογικών κατασχεμένων στοιχείων γίνεται μνεία.

ιβ) υπάρχουν περιπτώσεις που δεν έχει γίνει εξόφληση των τιμολογίων και δεν έχει γίνει καμία ενέργεια για την νόμιμη διασφάλιση των συμφερόντων από την πλευρά του κάθε αντισυμβαλλομένου εκδότη και λήπτη σύμφωνα με την εμπορική πρακτική.

ιγ) Για συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα φέρεται να κάνει πολλές εργασίες και πωλήσεις και μάλιστα σε διαφορετικές περιοχές της Ελλάδας με μεγάλη χιλιομετρική απόσταση.

ιδ) δεν προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του έτους 2018 καμία δαπάνη μετακίνησης ή μεταφοράς των αγαθών (τιμολόγια καυσίμων -αποδείξεις διοδίων - τιμολόγια ξενοδοχείων)

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο και εν τοις πράγμασι ασκών τη διοίκηση και τη δραστηριότητα (πωλήσεις, εισπράξεις και πληρωμές) της ατομικής επιχείρησης της συζύγου του, προέβη στην έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά καθόσον η οντότηταπροέκυψε ότι δεν είχε τη δυνατότητα προσφοράς υπηρεσιών χρωματισμού και επισκευής μονώσεων, πλακιδίων και πατωμάτων. Συνεπώς κρίθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη αναφορικά με τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των πολύ μικρών που αφορούσαν καθαρά παροχή υπηρεσίας πολύ μικρής κλίμακας και αξίας, όπως η κατασκευή ντουλαπιών, που θα μπορούσαν σε εύλογο χρονικό διάστημα να κατασκευαστούν και να τοποθετηθούν από ένα και μόνο πρόσωπο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για να αποδείξει τους ισχυρισμούς του ότι οι συναλλαγές είναι υπαρκτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ, ήτοι στοιχεία που συνθέτουν τη συναλλακτική του θέση ότι δηλαδή άσκησε δραστηριότητα και πραγματοποίησε αληθείς συναλλαγές με τους πελάτες και τους προμηθευτές του, καθώς επίσης δεν πρόβαλε κανέναν ισχυρισμό προκειμένου να δικαιολογήσει τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν στον κοινό του λογαριασμό με την πρώην σύζυγό του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρ. 21§1 του Ν.4172/2013**, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, σύμφωνα με το **αρ. 22 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013:

«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 αγοράίας, 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, σύμφωνα με την **αριθμ. 727/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ**, «εφόσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπόψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων»

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πατρών οι διαπιστώσεις των οποίων υιοθετήθηκαν από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στα ως άνω πορίσματα, τα οποία είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία

περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§1 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται 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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις περί κανονικής παραγραφής η χρήση του 2018 παραγράφεται στις 31/12/2024 καθότι η λήξη της προθεσμίας για την υποβολή δήλωσης εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018 επέρχεται εντός του έτους 2019, ενώ στη φορολογία Φ.Π.Α. που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης ήταν η 31/01/2019 και άρα η παραγραφή ξεκινά από 01/01/2020 και λήγει 31/12/2024. Επομένως κατά το χρόνο έκδοσης (19.08.2024) και επίδοσης (21.08.2024) των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, δεν είχε επέλθει παραγραφή.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των:

α) υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ για το Φορολογικό έτος 2018.

β) υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ /πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ φορολογικής περιόδου 01.01.18 – 31.12.18.

**Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :
Φορολογικό Έτος 2018**

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	2.150.310,10 €
Πρόστιμα άρθρου 58	1.075.155,05 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	481.561,70 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.707.026,85 €

Β) ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.104.066,35 €
Πρόστιμα άρθρου 58 ^α ΚΦΔ	552.033,18 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.656.099,53 €

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.