



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31/03/2025

Αριθμός απόφασης: 856

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας 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 (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 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κάτοικος κατά του υπ' αριθμ.

..... Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 τον με αριθ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 398.210,12€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 199.105,06€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 86.366,57€, ήτοι συνολικό ποσό 683.681,75€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018, κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. (αρ. εισερχομένου πρωτ. ΕΜΠ Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) εγγράφου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης καθώς και των πληροφοριακών εκθέσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με αριθμ. πρωτ. (αριθμ. εισερχ. Πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) οι οποίες αφορούν τόσο τη φορολογική περίοδο 01.01.2017 - 31.12.2017 όσο και τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 - 30.09.2018.

Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 (01.01.2018 - 31.12.2018) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ο προσφεύγων, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 - 30.09.2018 (η εντολή ελέγχου αφορούσε τις εξής περιόδους 01.01.2017 - 31.12.2017 και 01.01.2018 - 30.09.2018), έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του 57 εικονικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 534.397,90€ πλέον Φ.Π.Α. 128.255,50€ από προμηθευτές του προερχόμενοι από χώρα της Ε.Ε. και συγκεκριμένα από την Ουγγαρία. Οι εν λόγω προμηθευτές του προσφεύγοντα είναι οι εξής:
- Κατά την επεξεργασία όλων των δεδομένων των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντα από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για ολόκληρο το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και για το διάστημα 01.10.2018 - 31.12.2018 φορολογικά στοιχεία από δύο προμηθευτές που αναφέρθηκαν ανωτέρω και συγκεκριμένα από τους

Συγκεκριμένα για το διάστημα 01.10.2018 – 31.12.2018, έλαβε από τους εν λόγω προμηθευτές 9 παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 86.732,00€ πλέον Φ.Π.Α. 20.815,68€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

- Από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία – λογιστικά αρχεία, αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 38.625,60€ πλέον Φ.Π.Α. 9.270,14€ για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η τμηματική ή ολική εξόφληση τους με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθ. 23 περ. β' ν.4172/2013), καθώς δεν έκανε δεκτά τα προσκομιζόμενα καταθετήρια.
- Από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκαν μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθ. 22 περ. α' ν.4172/2013) ύψους 12.635,56€.

Επιπρόσθετα τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2018 ήταν ύψους 657.655,15€. Λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κρίθηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ότι πληρείται η περίπτωση α' του πρώτου εδαφίου του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών λαμβάνοντας υπόψη τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και του άρθρου 28 του ν.4172/2013, της Α.1008/20-1-2020 και της Ε. 2016/31-01-2020. Ειδικότερα, με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν στο ποσό των 1.491.305,38€, ήτοι αυξήθηκαν τα δηλωθέντα κατά 833.650,23€.

Από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις καθώς και με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε αυτό που προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου καθώς υπερβαίνει αυτό που προέκυψε από την εφαρμογή των γενικών φορολογικών διατάξεων.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- 2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η διοίκηση.
- 3) Παράβαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 4) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου (άρθρο 6 ΚΚΔ/σίας).

Ως προς τον 1^ο 2^ο και 5^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου

αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,....»

Επειδή με την ΠΟΛ.1216/2014 διευκρινίστηκε ότι:

«.....2. [...] Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.....».

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 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.

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 σύμφωνα με την Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

«Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός

προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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 ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Ειδικότερα, στις σελίδες 7 έως 20 της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται συμπεράσματα και διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας αναφορικά με: τις συναλλαγές-ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που διενεργήθηκαν με τις ουγγρικές προμηθεύτριες επιχειρήσεις και κρίθηκαν ως εικονικές, τον καταλογισμό λογιστικής διαφοράς για φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας άνω των 500,00€ σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν.4172/2023, τον καταλογισμό λογιστικής διαφοράς σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2014 και την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι δεν αποδεικνύεται σε καμία περίπτωση η τέλεση παραβάσεων από μέρος του, ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι το βάρος της απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων σχετικά με την λήψη εικονικών τιμολογίων φέρει η διοίκηση.

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι τόσο στο τηρούμενο και προσκομισθέν στον έλεγχο βιβλίο απογραφής όσο και στα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα, τιμολόγια πώλησης, δεν ήταν εφικτός ο διαχωρισμός των εμπορευμάτων λόγω ελλιπούς περιγραφής, με συνέπεια να μην μπορούν να διαξαχθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019.

Επειδή στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι η εν λόγω Υπηρεσία έλαβε δελτίο πληροφοριών με συνημμένες πληροφοριακές εκθέσεις που αφορούσε τον προσφεύγοντα.

Επειδή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2018 ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από προμηθευτές από την Ουγγαρία και συγκεκριμένα από τους: Ειδικότερα, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης πραγματοποιήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα ο οποίος επικεντρώθηκε στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Ο προσφεύγων είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις ως άνω ουγγρικές επιχειρήσεις για τη χρήση 2018. Για την περαιτέρω διερεύνηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του προσφεύγοντα, με τα υπ' αριθμ. έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προς την Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήμα ΣΤ' - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α., έγιναν αιτήματα για αμοιβαία διοικητική συνδρομή από τις φορολογικές αρχές της Ουγγαρίας. Η ως άνω Γενική Διεύθυνση προώθησε το αίτημα στις Ουγγρικές φορολογικές αρχές και έλαβε απαντήσεις. Από την επισκόπηση των απαντήσεων του Υπουργείου Οικονομικών της Ουγγαρίας, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω Ουγγρικές επιχειρήσεις καθώς και αυτές για τις οποίες είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στη χρήση 2017 είχαν πολλά κοινά σημεία αναφοράς, σε πολλές περιπτώσεις κοινά στοιχεία μητρώου και γενικότερα κοινές πρακτικές λειτουργείας. Ειδικότερα:

- Όλες οι επιχειρήσεις, με εξαίρεση την εταιρεία είχαν μικρή διάρκεια ύπαρξης από μισό έως δύο περίπου έτη.
- Οι επιχειρήσεις έχουν ίδια ημερομηνία έναρξης στις 02.03.2018 και η επιχείρηση έχει ημερομηνία έναρξης μια ημέρα πριν, στις 01.03.2018.
- Οι επιχειρήσεις έχουν τον ίδιο διαχειριστή τον κ. υπηκοότητας με διεύθυνση στην
- Οι επιχειρήσεις έχουν την ίδια διεύθυνση ηλεκτρονικής αλληλογραφίας.
- Οι επιχειρήσεις έχουν την ίδια δηλωθείσα διεύθυνση έδρας.
- Οι επιχειρήσεις έχουν την ίδια δηλωθείσα διεύθυνση έδρας.
- Σε όλες τις Ουγγρικές επιχειρήσεις οι διαχειριστές ήταν μη Ούγγροι πολίτες οι οποίοι σε κάποιες περιπτώσεις, δεν είχαν διεύθυνση κατοικίας στην χώρα.
- Όλες οι εν λόγω οντότητες, δεν βρέθηκαν στην έδρα τους, δεν είχαν εγκαταστάσεις ή αποθήκες και δεν είχαν προσωπικό.
- Στις περισσότερες περιπτώσεις δεν έχουν αναφορές για μεταφορές μέσω του Ουγγρικού ηλεκτρονικού συστήματος ελέγχου οδικών εμπορικών μεταφορών
- Στις περισσότερες των περιπτώσεων, δεν υπέβαλαν ή υπέβαλαν μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δεν υπέβαλαν ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών και δεν υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- Όλες οι Ουγγρικές οντότητες, δεν συνεργάστηκαν με τους ελεγκτές της εφορίας, δεν ανταποκρίθηκαν σε προσκλήσεις, δεν προσκόμισαν κανένα δικαιολογητικό σε σχέση με τις υπό εξέταση συναλλαγές.
- Σχεδόν σε όλες τις επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκε απενεργοποίηση ΑΦΜ γιατί είτε δεν υπέβαλαν δηλώσεις είτε δεν εντοπίστηκαν ποτέ στην έδρα τους.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επιβεβαιώθηκαν οι επιφυλάξεις του ελέγχου σχετικά με την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Όπως αναφέρεται

στην οικεία έκθεση ελέγχου οι ως άνω πρακτικές λειτουργίας δεν συνάδουν με τις συνήθειες εμπορικές πρακτικές επιχειρήσεων που έχουν σκοπό την κερδοφορία και την ανάπτυξη. Αντιθέτως, είναι πρακτικές ουσιαστικά συναλλακτικά ανύπαρκτων επιχειρήσεων που δημιουργούνται με αποκλειστικό σκοπό την εξυπηρέτηση άλλων επιχειρήσεων στην προσπάθεια τους να αποφύγουν την βεβαίωση και την καταβολή των νόμιμων φόρων τους.

Επειδή πέραν των ανωτέρω κοινών σημείων αναφοράς, κοινών στοιχείων μητρώου και γενικότερα κοινών πρακτικών λειτουργίας των Ουγγρικών επιχειρήσεων στις σελίδες 13 έως 31 της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν εικονικά τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από τις ανωτέρω Ουγγρικές επιχειρήσεις. Ειδικότερα οι Ουγγρικές επιχειρήσεις κρίθηκαν ως συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από αυτές κρίθηκαν ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Επιπλέον όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου τα τραπεζικά εμβάσματα προς τις Ουγγρικές επιχειρήσεις έγιναν για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείες των επίμαχων τιμολογίων, ήταν κατά τη κρινόμενη φορολογική περίοδο συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία – λογιστικά αρχεία, αγορές εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 38.625,60€ πλέον Φ.Π.Α. 9.270,14€ για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η τμηματική ή ολική εξόφληση τους με χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμών (άρθ. 23 περ. β΄ ν.4172/2013). Ειδικότερα τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του κρίθηκε ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, καθώς τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο έγγραφα εξόφλησης-δελτία κατάθεσης μετρητών από την τράπεζα αναφέρουν ως καταθέτη του εκάστοτε ποσού τον εκδότη του τιμολογίου πώλησης, ήτοι την οντότητα με αιτιολογία κατάθεσης τα στοιχεία του προσφεύγοντα και τον αριθμό του αντίστοιχου τιμολογίου αγοράς, πλην όμως η κατάθεση μετρητών δεν πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα. Επιπλέον, ο έλεγχος επιφυλάσσεται για την γνησιότητα των δελτίων κατάθεσης.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εξοφλήσεις πραγματοποιήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, παρά μόνο υπάρχουν επιφυλάξεις σχετικά με την γνησιότητα των δελτίων κατάθεσης.

Επειδή ο έλεγχος επιφυλάσσεται για την γνησιότητα των δελτίων κατάθεσης. Επισημαίνεται ότι στον προσφεύγοντα είχε διενεργηθεί έλεγχος και για το φορολογικό έτος 2017 και μεταξύ άλλων είχε εκδοθεί η υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Κατά της εν λόγω πράξης είχε ασκηθεί η υπ' αριθ. ενδικοφανής προσφυγής και από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ. αριθ. απορριπτική απόφαση. Για το φορολογικό έτος 2017 σε αντίστοιχο καταλογισμό είχε διαπιστωθεί ότι τα τότε προσκομιζόμενα έγγραφα εξόφλησης μέσω e-banking δεν ήταν γνήσια αλλά ήταν κατασκευασμένα είτε από τον προσφεύγοντα είτε από τους εκδότες.

Επειδή με βάση την ΠΟΛ.1216/2014, η κατάθεση με μετρητά στον τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, θεωρείται ως τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 είναι σαφής, ορίζοντας τη μη έκπτωση των δαπανών άνω των 500€ που δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή ακόμη και στην περίπτωση που ο έλεγχος δεν επιφυλασσόταν ως προς την γνησιότητα των καταθετηρίων επισημαίνεται ότι οι καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή του προσφεύγοντα έγιναν από τον ίδιο τον προμηθευτή και όχι από τον προσφεύγοντα, γεγονός που σημαίνει ότι ο προσφεύγων κατά τη στιγμή της εξόφλησης των επίμαχων παραστατικών, χρησιμοποίησε μετρητά και όχι τραπεζικό μέσο πληρωμής όπως ρητά ορίζεται στην περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκαν μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρ. 22 περ. α' ν.4172/2013) ύψους 12.635,56€.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον και τους σκοπούς της επιχείρησής του. Ειδικότερα, όπως ισχυρίζεται αφορούν την αγορά κινητού τηλεφώνου, για την επικοινωνία του με τους προμηθευτές και τους 4 υπαλλήλους του, καθώς και επαγγελματικά ταξίδια για δειγματισμό προϊόντων.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του προκειμένου να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή λόγω λήψης από τον προσφεύγοντα των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων κρίθηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ότι πληρείται η περίπτωση α' του πρώτου εδαφίου του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών λαμβάνοντας υπόψη τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και του άρθρου 28 του ν.4172/2013, της Α.1008/20-1-2020 και της Ε. 2016/31-01-2020. Ειδικότερα, με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν στο ποσό των 1.491.305,38€,

ήτοι τα δηλωθέντα αυξήθηκαν κατά το ποσό των 833.650,23€. Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου με την με αριθ. πρωτ. Απόφαση του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εγκρίθηκε η από εισήγηση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου βάση της ΠΟΛ. 1094/07-04-2014 και Α. 1008/20-1-2020. Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε περιγράφεται αναλυτικά στις σελίδες 47 – 51 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επιπλέον επισημαίνεται ότι από την επισκόπηση της υπ. αριθ. υποβληθείσας δήλωσης Φόρου Εισοδήματος, από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (άρθ. 28 παρ.2 ν.4172/2013), ως προκύπτει από τους κάτωθι πίνακες:

Δηλωθέν εισόδημα

Κωδ.	Περιγραφή	Ποσό
401	Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	42.015,97
667	Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	1,31
Σύνολο		42.017,28

Προσωπικές δαπάνες διαβίωσης

Κωδ.	Περιγραφή	Ποσό
049	Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	14.818,34
719	Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κ.τ.λ οχημάτων	33.716,00
727	Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής	2.180,00
769	Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία	15.000,00
811	Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία	1.200,00
	Σύνολο	66.914,34

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία προκειμένου να αποδομηθεί το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά τον προσδιορισθέν από τον έλεγχο Συντελεστή Μικτού Κέρδους, παρά μόνο επικαλείται αόριστα ότι θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη και άλλοι παράγοντες (π.χ. εκπώσεις, προσφορές).

Επειδή μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων κοινοποιήθηκαν με τη διαδικασία του e- κοινοποίηση την 02.10.2024 στον προσφεύγοντα τα παρακάτω:

α) Το με αριθμό βιβλίου Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάση του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ), με αριθμό πιστοποιητικού κοινοποίησης και β) ο υπ' αριθμόν Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 φορολογικού έτους 2018, με αριθμό πιστοποιητικού κοινοποίησης Με το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει, τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Επειδή ο προσφεύγων εντός της ταχθείσας ημερομηνίας (20 ημερών), ήτοι 22.10.2024, κατέθεσε υπόμνημα το οποίο έλαβε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου Στο ως άνω υπόμνημα ο προσφεύγων ανέφερε τις απόψεις και θέσεις του δια μέσω εξουσιοδοτημένης δικηγόρου, κατόπιν της από 22.10.2024 εξουσιοδότησης, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και συνεπώς τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης. Οι λόγοι απόρριψης αυτών αναφέρονται στις σελίδες 52 έως 59 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή στην από Έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν συνυποβλήθηκαν νέα στοιχεία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και επιπλέον τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αιτιολογούνται επαρκώς και επιπλέον η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση του υπ' αριθ Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϋσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	398.210,12
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.5104/2024	199.105,06

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	86.366,57
Σύνολο για καταβολή	683.681,75

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.