ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/07/2026

Αριθμός απόφασης: 3266

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
   α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
   β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4738) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
   γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ,
   δ. Την υπ' αριθ. Α.1165/2022 (Β' 6009) Απόφαση του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ»,
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 26.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ..... κατοίκου ....., Τ.Κ. ....., κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	...../2022	ΦΠΑ	01.01.-31.12.2016	74.912,62€
2	...../2022	Εισόδημα	2016	150.842,55€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 15.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την υπ' αριθμ. ...../31.10.2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.
8. Την με αριθμό ...../2024 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντα κατά της υπ' αριθμ. ...../31.10.2023 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ. ...../2025 Απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καλαμάτας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 88.894,30€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 44.447,15€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.501,10€, ήτοι συνολικό ποσό 150.842,55€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ..... ΕΞ 2019/08-08-2019 πληροφοριακό δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής, το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2016 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.500,00€ από την εκδότρια οντότητα με στοιχεία «.....» με Α.Φ.Μ. ....., η οποία βάση του ως άνω πληροφοριακού δελτίου είναι μια εικονική οντότητα.

Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας οι υπ' αριθ. ...../17-03-2020 και ...../01-08-2022 εντολές ελέγχου για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 στα είδη φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Οι ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν από το τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και αφορούν στη Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού παρουσιάζονται αναλυτικά και λεπτομερώς στη σελ. 5 και επόμενες της Έκθεσης Εισοδήματος.

Μέχρι και τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου ο προσφεύγων δεν είχε ανταποκριθεί σε καμία από τις Προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Φορολογικής Διοίκησης. Επομένως, ελλείψει των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, δεν μπόρεσαν να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αρ. Α 1293/23-07-2019 Απόφασης της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί στις εξής ενέργειες:

- Αποδέχθηκε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, όπως αυτά δηλώθηκαν στην υπ' αριθ. .....19-10-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην ταυτάριθμη Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) φορ. έτους 2016, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) εσόδων του ιδίου και εξόδων των αντισυμβαλλομένων φορ. έτους 2016, καθώς και στις εκροές των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του ίδιου φορολογικού έτους, ήτοι ποσού 233.810,00€.

- Απέρριψε όλες τις δαπάνες που είχε δηλώσει στο ίδιο φορολογικό έτος, τόσο στην υπ' αριθ. ...../19-10-2017 Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) φορ. έτους 2016, όσο και στις εισροές των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του ίδιου φορολογικού έτους.

Εν συνεχεία συντάχθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και εκδόθηκαν οι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φόρων. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε γραπτώς αντιρρήσεις – απόψεις ως προς τις πιο πάνω διαπιστώσεις του ελέγχου και συνεπώς συντάχθηκαν οι από 15.12.2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και Εισοδήματος και εκδόθηκαν:

- Η υπ' αριθμ. ..../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας
- Η υπ' αριθμ. ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

Κατά των ως άνω πράξεων κατετέθηκε η με αρ. πρωτ. ...../26.06.2023 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε, με την υπ' αριθ. ...../31.10.2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησής της.

Κατά της ως άνω απόφασης, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. ...../2024 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καλαμάτας.

Το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο ..... με την υπ' αριθ. Α231/2025 απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής:

- Έκανε αυτή δεκτή και ακύρωσε την υπ' αριθ. ...../31.10.2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, κατά το μέρος, με το οποίο απορρίφθηκε η ...../26.06.2023 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα κατά της ..../15.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας. Επιπλέον, ανέπεμψε την Υπόθεση στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η ...../26.06.2023 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της εν λόγω καταλογιστικής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας να εισαχθεί, ως εμπρόθεσμη, και να εξεταστεί, κατ' ουσίαν.
- Διέταξε τον χωρισμό του δικόγραφου της προσφυγής, κατά το μέρος που στρέφεται κατά του κεφαλαίου της ...../31.12.2023 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με το οποίο απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της .../15.12.2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας και έθεσε στον προσφεύγοντα προθεσμία τριάντα (30) ημερών, για την κατάθεση ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καλαμάτας αυτοτελούς δικογράφου προσφυγής κατά πιστή μεταφορά του αντίστοιχου μέρους του αρχικού δικογράφου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από την Υπηρεσία μας εξετάζεται η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μόνο κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. .../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, άλλως και όλως επικουρικώς να μειωθεί το ποσό του προστίμου στα ελάχιστα νόμιμα όρια προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης εικονικότητας του εκδότη.

2) Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του.

3) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο προσδιορισμός από τον έλεγχο των καθαρών φορολογητέων κερδών και του οφειλόμενου ΦΠΑ. Δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία διότι ουδέποτε έλαβε γνώση των σχετικών προσκλήσεων της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας. Αναιτιολόγητα εφαρμόστηκε ΣΚΚ 100% επί των προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων, συμπέρασμα το οποίο είναι πρόδηλο ότι προσκρούει στους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας αφού καμία επαγγελματική δραστηριότητα δεν έχει ΣΚΚ 100%, ήτοι είναι αδύνατο τα έσοδα της να ταυτίζονται με τα κέρδη – φορολογητέα εισοδήματα της. Επιπλέον, ο έλεγχος μη νομίμως απέρριψε το σύνολο των δηλωθέντων εισροών του για το ένδικο έτος 2016.

4) Απουσία αυτοτελούς έκθεσης ΦΠΑ. Στην οικεία έκθεση Φ.Π.Α. δεν έχει γίνει αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και αυτοτελής υπολογισμός των φορολογητέων εκροών και έχουν υιοθετηθεί συλλήβδην οι διαπιστώσεις του οικείου ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

5) Παραβίαση ουσιώδους τύπου και δη του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κατά παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 2 Συντάγματος και του άρθρου 6 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Η πρόσκληση του από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του και εν συνεχεία η αποστολή σημειώματος διαπιστώσεων για παροχή έγγραφων εξηγήσεων, δια αποστολής ταχυδρομικών επιστολών που επεστράφησαν ως αζήτητες, παραβίασε ανεπίτρεπτα το δικαιώματος του προηγούμενης ακρόασης. Ο σχετικός λόγος προβάλλεται λυσιτελώς καθώς αν είχε κληθεί νομότυπα και πραγματικά από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, θα είχαν προσκομιστεί τα βιβλία και στοιχεία του, δεν θα είχαν κριθεί τα βιβλία του ανακριβή και δεν θα είχε προσφύγει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του και ΦΠΑ αντίστοιχα. Πρέπει επομένως να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρων και να διαταχθεί επανάληψη της διαδικασίας προκειμένου να προσκομίσει στη φορολογική αρχή τα βιβλία και στοιχεία του και να προσδιορισθεί η φορολογική του ενοχή με νόμιμο, βάσιμο και προσήκοντα τρόπο στα νόμιμα όρη και όχι στα εκτός πραγματικότητας ποσά των επίμαχων πράξεων.

6) Οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις δεν του κοινοποιήθηκαν προσηκόντως και νομίμως και δεν έλαβε γνώση αυτών πριν τις 07-06-2023. Όπως προκύπτει από τη δικογραφία που έλαβε από τον Πταισματοδίκη Καλαμάτας το αντίδικο ομοίως με τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και το σημείωμα διαπιστώσεων, αναφέρει ότι του κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις με συστημένη επιστολή, η οποία επέστρεψε ως αζήτητη. Ουδέποτε έλαβε πλήρη και πραγματική γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων δια του τρόπου που υποστηρίζει η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ότι του κοινοποίησε τις επίμαχες πράξεις. Επιπλέον, η αποστολή πράξεων φόρου με συστημένη επιστολή η οποία ιδίως επεστράφη ως αζήτητη δεν αποτελεί απόδειξη επίδοσης της καταλογιστικής πράξης, δεν επιφέρει έννομα αποτελέσματα σε βάρος του φορολογούμενου και ειδικότερα δεν οδηγεί στην εκκίνηση της προθεσμίας του άρθρου 63 ΚΦΔ για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Επομένως η προθεσμία για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των επίμαχων πράξεων εκκίνησε στο πρόσωπο του όταν αυτός τυχαία έλαβε γνώση αυτών στις 07-06-2023 και η παρούσα τυγχάνει εμπρόθεσμη και πρέπει να κριθεί ως παραδεκτώς ασκηθείσα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΚΑΙ 2ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ

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

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν.4987/2022, (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024), ορίζεται ότι: « *... 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, όταν αποδίδεται σε 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού του -εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότου, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)**.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕ116/2013** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή

νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024:
«*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 προβάλει ισχυρισμούς περί έλλειψης αιτιολογίας και απόδειξης εικονικότητας του εκδότη και περί συνδρομής καλής πίστης στο πρόσωπό του.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. 1111917 ΕΞ 2019/08-08-2019 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και έλαβε τον αρ.πρωτ. ...../12-08-2018, διενεργήθηκε έλεγχος στην οντότητα ....., ΑΦΜ .....με δραστηριότητα «εμπόριο οικοδομικών υλικών-ξυλείας-χρωμάτων. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μια εικονική οντότητα η οποία εξέδωσε στη χρήση 2016 εκατόν εξήντα ένα (161) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 639.257,43€.
Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω οντότητα είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε στη χρήση 2016 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.500,00€.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 09.05.2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία ήταν συνημμένη στο ως άνω αναφερθέν πληροφοριακό δελτίο, και αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην οντότητα ....., ΑΦΜ ..... μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

- Η ως άνω οντότητα δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ (νυν ΕΦΚΑ), και επομένως δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Η ως άνω οντότητα δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αλλά ούτε και εισαγωγές από τρίτες χώρες και επομένως ήταν αδύνατο να προβεί σε οποιαδήποτε πώληση εμπορευμάτων και μάλιστα στις ποσότητες και αξίες που φέρεται να πούλησε.
- Η ως άνω οντότητα είχε εγκαταλείψει την έδρα της στο ....., οδό ....., από τις 01.05.2016 και εντούτοις έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων μετά την ημέρα εγκατάλειψης της

έδρας ενώ σε αυτά αναγράφονται ποσότητες εμπορευμάτων που είναι αδύνατον να διακινήθηκαν από τον χώρο αυτό λόγω του μικρού εμβαδού του. Ειδικότερα, από τις εκτυπώσεις των υποβληθέντων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας προκύπτει ότι η ως άνω οντότητα είχε μισθώσει ένα ισόγειο κατάστημα 27 τετραγωνικών μέτρων στην ως άνω διεύθυνση. Σύμφωνα με την αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα που υπέβαλε για το 2016 ο ιδιοκτήτης του καταστήματος, η ως άνω οντότητα κατέβαλε ενοίκιο για την περίοδο 01.03.2016 έως 30.04.2016 (δύο μήνες) και μετά το ακίνητο δηλώνεται ως κενό. Στην συνέχεια εμφανίζεται να μισθώνει ένα γραφείο στην οδό Βεραντζέρου 5 στον τέταρτο όροφο εμβαδού 30 τετραγωνικών μέτρων από 01.04.2017 έως 31.12.2017.

- Η ως άνω οντότητα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα με την με αρ. 1140/24.10.2018 πρόσκληση, λογιστικά αρχεία για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κρίθηκε ότι ο ....., με ΑΦΜ ..... εξέδωσε στην χρήση 2016 εκατόν εξήντα ένα (161) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 639.257,43€.

Επειδή, ο ως άνω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ήταν κατά το υπό κρίση έτος φορολογικά μεν υπαρκτός, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτος, ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/201,3).

Επειδή ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, **οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα** περί έλλειψης αιτιολογίας και απόδειξης εικονικότητας του εκδότη και περί συνδρομής καλή πίστης στο πρόσωπό του **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΚΑΙ 4ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013:
«***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 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 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:
«*1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.*
2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού

εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 «Προς ιδιώτες» του 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι:
«*1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.*
2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή *σύμφωνα με το άρθρο 54 «Σε πρόσωπα γνωστής διεύθυνσης στην αλλοδαπή και σε πρόσωπα άγνωστης διαμονής»* του 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι:
«*2. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη.*»

Επειδή προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στον προσφεύγοντα από την Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, στην με ημερομηνία θεώρησης 15.12.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος εφαρμογής διατάξεων ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας αναφέρεται ότι, ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι ενέργειες:
«*1.Σε συνέχεια έκδοσης της υπ' αριθ. ...../17-03-2020 εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. ...../01-04-2020 (κωδ. αντικειμένου .....) Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, η οποία απεστάλη με συστημένη επιστολή στην έδρα του ελεγχόμενου στην ....., Τ.Κ. ....., και η οποία επέστρεψε στην Υπηρεσία μας με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ». Σύμφωνα με το άρθρο 5 Ν. 4987/2022 (Α' 206) (Κ.Φ.Δ.), ως ημερομηνία κοινοποίησης τεκμαίρεται η 22-04-2020.*
2. Σε συνέχεια έκδοσης της υπ' αριθ. ...../01-08-2022 εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. ...../17-08-2022 (κωδ. αντικειμένου RE.....GR) Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με φωτοαντίγραφο της ως άνω εντολής ελέγχου, η οποία απεστάλη με συστημένη επιστολή στην έδρα του ελεγχόμενου στην ....., Τ.Κ. ....., και η οποία επέστρεψε

*στην Υπηρεσία μας με την ένδειξη «**ΑΓΝΩΣΤΟΣ**». Σύμφωνα με το άρθρο 5 Ν. 4987/2022 (Α' 206) (Κ.Φ.Δ.), ως ημερομηνία κοινοποίησης τεκμαίρεται η 02-09-2022.*

*3. Στις 22/08/2022 εστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου η υπ' αριθ. πρωτ. **...../22-08-2022** Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων μετά της αριθ. πρωτ. ...../17-08-2022 Γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, η οποία είχε ήδη αποσταλεί μέσω συστημένης επιστολής, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στην ηλεκτρονική διεύθυνση ..... , η οποία είναι δηλωμένη στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε.. Σύμφωνα με το άρθρο 5 Ν. 4987/2022 (Α' 206) (Κ.Φ.Δ.), ως ημερομηνία κοινοποίησης τεκμαίρεται η 02/09/2022.*

*4. Στις 07/09/2022 απεστάλησαν με συστημένες επιστολές οι υπ' αριθ. Πρωτ...../**07-09-2022** (κωδ. αντικειμένου .....) και **...../07-09-2022** (κωδ. αντικειμένου .....) Γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και Προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων αντίστοιχα στις οδούς «..... αρ. .. Τ.Κ .....» και «..... αρ. ..., Τ.Κ .....», οι οποίες δηλώνονταν από τον ελεγχόμενο ως κύριες κατοικίες του τόσο στην τελευταία φορολογική δήλωση εισοδήματος έτους 2022 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2021 έως 31/12/2021) όσο και στη Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης, όπως έχει δηλωθεί την 1η Ιανουαρίου 2022. Ειδικότερα, η διεύθυνση «Πάροδος ..... αρ. .., Τ.Κ. .....» με αριθμό παροχής ηλεκτρικού ρεύματος ..... δηλώνεται από τον ελεγχόμενο ως κύρια κατοικία του, ιδιόκτητη, στην τελευταία φορολογική δήλωση έτους 2022 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2021 έως 31/12/2021), ενώ σύμφωνα με τη Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης, όπως έχει δηλωθεί την 1η Ιανουαρίου 2022, στη διεύθυνση «.... αρ. ..., Τ.Κ ....., Καλαμάτα», δηλώνεται από τον ελεγχόμενο ιδιόκτητη κατοικία με τον ίδιο αριθμό παροχής ηλεκτρικού ρεύματος (.....), την ίδια επιφάνεια κύριων χώρων και τον ίδιο όροφο. Σύμφωνα με το άρθρο 5 Ν. 4987/2022 (Α' 206) (Κ.Φ.Δ.), ως ημερομηνία κοινοποίησης αμφότερων τεκμαίρεται η 23/09/2022.*

5. Στις 31/08/2022 και 15/09/2022 και ώρες 14:08 και 13:07 αντίστοιχα, ο έλεγχος επιχείρησε να επικοινωνήσει τηλεφωνικά με τον ελεγχόμενο στο κινητό με αριθμό ..... το οποίο ευρέθηκε έπειτα από τηλεφωνική αναζήτηση στους τηλεφωνικούς καταλόγους της ....., και το οποίο είναι δηλωμένο στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., αλλά δεν απαντήθηκε η κλήση.

*6. Στις 16/09/2022 απεστάλη με συστημένη επιστολή η υπ' αριθ. πρωτ. **...../16-09-2022** (κωδ. αντικειμένου .....) Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην έδρα του ελεγχόμενου στην ....., Τ.Κ. ....., η οποία επέστρεψε στην Υπηρεσία μας με την ένδειξη «ΑΓΝΩΣΤΟΣ». Σύμφωνα με το άρθρο 5 Ν. 4987/2022 (Α' 206) (Κ.Φ.Δ.), ως ημερομηνία κοινοποίησής της τεκμαίρεται η 04/10/2022.*

*7. Στις 20/09/2022 απεστάλησαν με επιμελητή – υπάλληλο της Υπηρεσίας μας οι υπ' αριθ. πρωτ. **...../16-09-2022** και **...../16-09-2022** Γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και Προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων αντίστοιχα στις οδούς «..... αρ. .., Τ.Κ.....» και «..... αρ. ..... Τ.Κ. .....», οι οποίες δηλώνονταν από τον ελεγχόμενο ως κύριες κατοικίες του τόσο στην τελευταία φορολογική δήλωση εισοδήματος έτους 2022 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2021 έως 31/12/2021) όσο και στη Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης, όπως έχει δηλωθεί την 1η Ιανουαρίου 2022, προκειμένου αυτές να επιδοθούν στον ελεγχόμενο. Επειδή, κατά τα οριζόμενα στον Κώδικα*

Διοικητικής Δικονομίας, δεν βρέθηκε ούτε ο ελεγχόμενος ούτε σύνοικος σε αμφότερες τις διευθύνσεις, τα ως άνω έγγραφα του ελέγχου ***θυροκολλήθηκαν*** *παρουσία του μάρτυρα ....., Ανθυπαστυνόμου που υπηρετεί στο Α.Τ. Καλαμάτας, ο οποίος συνυπογράφει την Έκθεση Επίδοσης. Αντίγραφα των ως άνω εγγράφων παραδόθηκαν στο Α.Τ. Καλαμάτας στις 21/09/2022 με απόδειξη ενώ απεστάλησαν με συστημένη επιστολή οι υπ' αριθ. πρωτ.* ***...../22-09-2022*** *(κωδ. αντικειμένου RE.....GR) και* ***...../22-09-2022*** *(κωδ. αντικειμένου RE.....GR) ειδοποιήσεις προς τον ελεγχόμενο στις ως άνω διευθύνσεις, όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις. Έπειτα από αναζήτηση, οι περίοικοι δήλωσαν στην ως άνω επιμελήτρια — υπάλληλο της Υπηρεσίας μας ότι ο ελεγχόμενος δεν κατοικεί στις ως άνω διευθύνσεις.*

*8. Επειδή τόσο η υπ' αριθ. Πρωτ...../****17-08-2022*** *(κωδ. αντικειμένου RE.....GR) Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού όσο και η υπ' αριθ. πρωτ.* ***...../16-09-2022*** *(κωδ. αντικειμένου RE.....GR) Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων επέστρεψαν στην Υπηρεσία μας με την ένδειξη «ΑΓΝΩΣΤΟΣ», ενώ είχαν αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην έδρα του ελεγχόμενου, και αφού δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί ο ελεγχόμενος σε άλλη διεύθυνση, παρά τις προσπάθειες που πραγματοποιήθηκαν και εκτέθηκαν ανωτέρω, ο έλεγχος απέστειλε με το υπ' αριθ. πρωτ.* ***...../03-10-2022*** *διαβιβαστικό στον Δήμο Καλαμάτας τα ως άνω έγγραφα προκειμένου αυτά να αναρτηθούν στους πίνακες του Δημαρχιακού Καταστήματος, καθώς ο ελεγχόμενος θεωρείται πλέον «****αγνώστου διαμονής****», σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), του Ν. 4987/2022 (Α' 206) (Κ.Φ.Δ.), του ΝΔ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.) και των ΠΟΛ. 1249/2014 (ξ Δ.7) και 1029/2015.*

Στις 05/10/2022, ο Δήμος Καλαμάτας απέστειλε στην Υπηρεσία μας με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο το από 05/10/2022 Αποδεικτικό Δημοσίευσης στον πίνακα ανακοινώσεων του Δημαρχιακού Καταστήματος Καλαμάτας με το υπ' αριθ. πρωτ. ***...../05-10-2022*** *διαβιβαστικό, το οποίο έλαβε τον αριθ. πρωτ. ...../06-10-2022 από την Υπηρεσία μας. Το εν λόγω Αποδεικτικό Δημοσίευσης απεστάλη στις 07/10/2022 στην Υπηρεσία μας και με συστημένη επιστολή και έλαβε τον αρ. πρωτ. ...../07-10-2022.*»

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας. Λόγω της μη προσκόμισης δεν κατέστη εφικτό να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αρ. Α 1293/23.07.2019, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί στις εξής ενέργειες:

- Αποδέχθηκε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, όπως αυτά δηλώθηκαν στην υπ' αριθ. ...../1910-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, στην ταυτάριθμη Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) φορ. έτους 2016, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) εσόδων του ιδίου και εξόδων των αντισυμβαλλομένων φορ. έτους 2016, καθώς και στις εκροές των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του ίδιου φορολογικού έτους, ήτοι ποσού 233.810,00€.
- Απέρριψε όλες τις δαπάνες που είχε δηλώσει στο ίδιο φορολογικό έτος στην υπ' αριθ. 197626/19-10-2017 Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) φορ. έτους 2016.

Επειδή στις 04.11.2022, ημέρα Παρασκευή και ώρα 11:00 π.μ. τοιχοκολλήθηκε στον Πίνακα Εκθέσεων και Τοιχοκολλήσεων του Δημαρχιακού Καταστήματος Καλαμάτας το υπ' αριθμόν ...../31.10.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο σχετικός Προσωρινός Διορθωτικός

Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. ...../04.11.2022 αποδεικτικό δημοσίευσης του Δήμου Καλαμάτας, το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας αριθμ. Πρωτ...../08.11.2022. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε γραπτώς αντιρρήσεις – απόψεις ως προς τις ανωτέρω διαπιστώσεις ελέγχου και εν συνεχεία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 15.12.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος Εφαρμογής Διατάξεων ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πρόσκληση από την Δ.Ο.Υ Καλαμάτας να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία και εν συνεχεία η αποστολή σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου για παροχή έγγραφων εξηγήσεων, δια αποστολής ταχυδρομικών επιστολών, οι οποίες επέστρεψαν ως αζήτητες, παραβίασε ανεπίτρεπτα το δικαίωμα του προηγούμενης ακρόασης, καθώς δεν έλαβε ποτέ γνώση των σχετικών προσκλήσεων και του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Επιπλέον, ισχυρίζεται πως αν είχε κληθεί νομότυπα από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, θα είχε προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος χωρίς καμία αιτιολογία και κατά παράβαση του άρθρου 28 του ΚΦΔ εξομοίωσε το σύνολο των προσδιορισθέντων εσόδων του με το φορολογητέο εισόδημα του.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω από τον έλεγχο πραγματοποιήθηκε πλήθος ενεργειών προκειμένου να κοινοποιηθούν στον προσφεύγοντα αιτήματα περί προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι έχει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στην κατοχή του.

Επειδή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ο προσφεύγων δεν δραστηριοποιείται στον εμπορικό κλάδο στον οποίο εν τοις πράγμασι τα έσοδα δεν ταυτίζονται με τα κέρδη καθώς προκειμένου να διενεργηθούν πωλήσεις απαιτείται να έχουν προηγηθεί αγορές. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την με αριθμό καταχώρησης ...../19.10.2017 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) φορολογικού έτους 2016 ο προσφεύγων έχει δηλώσει ως κωδικό αριθμό δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) με τα μεγαλύτερα έσοδα τον 43994004 «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΤΥΠΩΝ (ΚΑΛΟΥΠΙΩΝ) ΧΥΤΕΥΣΗΣ ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΟΣ».

Επειδή παρόλο που όπως αναφέρθηκε ανωτέρω ο προσφεύγων δεν δραστηριοποιείται στον εμπορικό κλάδο, από την Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 581804 ΕΞ 2026 ΕΜΠ/06.07.2026 έγγραφο με θέμα «Αίτημα για παροχή στοιχείων για χειρισμό υπόθεσης» ζήτησε από την Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχου (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ) πληροφορίες σχετικά με τον ως άνω Κ.Α.Δ. του προσφεύγοντα. Με το ως άνω έγγραφο ζητήθηκε να ληφθούν υπόψη οι σχετικές οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών συναλλαγών και να αντληθούν στοιχεία για το καθαρό περιθώριο κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων από σχετικές επιστημονικές βάσεις δεδομένων, παρόλο που η κρινόμενη υπόθεση δεν αφορά ενδοομιλικές συναλλαγές. Ειδικότερα, ζητήθηκαν δεδομένα περιθωρίου καθαρού κέρδους επί εσόδων για το φορολογικό έτος 2016 ελληνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην κατασκευή τύπων (καλουπιών) χύτευσης

σκυροδέματος (Κ.Α.Δ. 43994004) με κύκλο εργασιών στα επίπεδα των 230 χιλ € το 2016. Επιπλέον, ενημερώσαμε την ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. ότι ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στην περιοχή της Καλαμάτας και τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα.
Επειδή σε απάντηση του ως άνω εγγράφου της Υπηρεσίας μας, η ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. με το με αρ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. Δ ΕΜΠ ..... ΕΞ 2026/10.07.2026 έγγραφο, μας γνώρισε ότι δεν προκύπτει ικανοποιητικό δείγμα ελληνικών εταιρειών που δραστηριοποιούνται υπό τον Κ.Α.Δ. 4399 στην κατασκευή τύπων (καλουπιών) χύτευσης σκυροδέματος ή εκτελούν παρόμοιες δραστηριότητες, ώστε να υπολογιστούν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους προς τον κύκλο εργασιών.

Επειδή στον προσφεύγοντα έχει διενεργηθεί έλεγχος και σε άλλα έτη, όπου και πάλι είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία και **δεν είχε ανταποκρίθει σε αιτήματα περί προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων**. Ειδικότερα:
Με την υπ' αριθμόν ...../29-01-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας είχε διενεργηθεί έλεγχος στον προσφεύγοντα στα φορολογικά έτη 2011 και 2012. Στα πλαίσια ελέγχου στάλθηκαν στον προσφεύγοντα τα υπ' αριθμόν ...../04-02-2021 και ...../07-04-2021 αιτήματα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω αιτήματα. (σχετ. Απόφαση ΔΕΔ 1038/28.04.2023).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
Επειδή με την υπ' αριθμ. Α231/2025 απόφασή του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καλαμάτας ακυρώθηκε η υπ' αριθ. 1747/31.10.2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, κατά το μέρος, με το οποίο απορρίφθηκε η ...../26.06.2023 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα κατά της ..../15.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας. Επιπλέον, ανέπεμψε την Υπόθεση στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, προκειμένου η ...../26.06.2023 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της εν λόγω καταλογιστικής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας να εισαχθεί, ως εμπρόθεσμη, και να εξεταστεί, κατ' ουσίαν.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση Φ.Π.Α. δεν έχει γίνει αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και αυτοτελής υπολογισμός των φορολογητέων εκροών και έχουν υιοθετηθεί συλλήβδην οι διαπιστώσεις του οικείου ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός δεν εξετάζεται με την παρούσα καθώς δεν αφορά την υπ' αριθμ. ...../15.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 6ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός δεν εξετάζεται με την παρούσα καθώς το εμπρόθεσμο της προσφυγής κρίθηκε με την υπ' αριθμ. Α231/2025 Απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καλαμάτας,

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στη με ημερομηνία θεώρησης 15.12.2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 26.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης ...../2022) φορολογικό έτος 2016

Διαφορά φόρου	88.894,30
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	44.447,15
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	17.501,10
Σύνολο για καταβολή	**150.842,55**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.