



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 310

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
  - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
  - 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., κατά: α) της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, β) της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, του ίδιου Προϊσταμένου, γ) των με ημερομηνία θεώρησης .....εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου **63§1 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [..]

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου **45 ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:....δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου...»

**Επειδή**, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α...β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2<sup>ος</sup>, σελ. 109).

Με βάση τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **παραδεκτά** στρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4987/2022 κατά των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α , **απαραδέκτως** όμως στρέφεται κατά των από ..... εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Περαιτέρω, με τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκαν τα κατωτέρω:

α/α	Αριθμός Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο καταλογισμού
1	.....	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	78.641,15	34.992,23	17.496,12	6.579,00	<b>59.067,35</b>
2	.....	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.	2016		25.900,00	12.950,00		<b>38.850,00</b>
Σύνολα					<b>60.892,23</b>	<b>30.446,12</b>	<b>6.579,00</b>	<b>97.917,35</b>

Οι ανωτέρω 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 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, για το φορολογικό έτος 2016.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. .... Πληροφοριακό Δελτίο της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής** το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένων ....., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ..... με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «Συναρμολόγηση και εργασίες ανέγερσης προκατασκευασμένων κατασκευών», με έδρα στην ..... Από τον προαναφερόμενο έλεγχο προέκυψε ότι η ανωτέρω οντότητα εξέδωσε, κατά το φορολογικό έτος 2016, τρεις χιλιάδες ενενήντα (3.090) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89€.

Συνεπεία του ανωτέρω ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, η με αρ. ....εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2016. Ο προσφεύγων είχε αντικείμενο εργασιών κατά το ελεγχόμενο έτος τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια με τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών. Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ....., για τη χρήση 2016, συνολικής καθαρής αξίας 110.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 25.900,00€, ήτοι συνολικής αξίας 135.900,00€. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2016 από την παραπάνω εταιρεία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συντάχθηκαν το με αρ. πρωτ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα την ..... Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα του προσφεύγοντος και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της που περιλαμβάνεται στις από ..... εκθέσεις ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα η λήψη των παραπάνω φορολογικών στοιχείων τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

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

1. Πλημμελής η διεξαγωγή του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εταιρεία ..... Κατ' επέκταση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας στον ίδιο, στερείται νομιμότητας ως ερειδόμενος επί του ήδη εσφαλμένου - πλημμελούς ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Άπασες οι τιμολογηθείσες υπό της ανωτέρω εκδότριας εταιρείας υπηρεσίες είχαν εξοφληθεί, και μάλιστα τα έξι πρώτα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές έκδοσής του.
2. Έλλειψη απαιτούμενης κατά νόμο αιτιολογίας. Η Φορολογική Αρχή παρόλο που φέρει το βάρος της απόδειξης ουδόλως επαρκώς, ορισμένως και βασιμώς στοιχειοθέτησε τις επίμαχες διαπιστώσεις εις βάρος του.
3. Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του.
4. Έπρεπε να εφαρμοστεί η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, του δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση κατ' ουσίαν, ενάντια στην αρχή της νομιμότητας.

## Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «**1)** Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **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. [...]». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**5)** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος, 7) Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής»

**Επειδή**, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. **ΣτΕ 506/2012**. Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα

144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*» και με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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**, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα την από ..... Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για τον εκδότη ....., για το φορολογικό έτος 2016, ήτοι:

1) Δε βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.

2) Δεν ανταποκρίθηκε ποτέ σε καμία πρόσκληση της υπηρεσίας ελέγχου και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της.

3) Από τα στοιχεία του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας και του ΕΦΚΑ, η ανωτέρω επιχείρηση, φέρεται να απασχολεί προσωπικό, το οποίο σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών αυτής. Επίσης δεν κατέβαλε το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών που αφορούν το προσωπικό αυτό. Ειδικότερα για το έτος 2016 με σύνολο καθαρών εσόδων ποσού ευρώ 30.894.337,89 φέρεται να απασχολεί μόνο τρεις εργαζόμενους με σύνολο ακαθάριστων αποδοχών ποσού ευρώ 7.275,94 και 244 ημέρες απασχόλησης. Προκύπτει ουσιαστικά ανυπαρξία προσωπικού καθόσον πέραν της μη καταβολής των εισφορών στο σύνολό τους, οι ώρες απασχόλησης ανά ελεγχόμενο έτος είναι ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των δηλωθέντων εργασιών.

4) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Επίσης δεν υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις περιόδους 01-03-2018 έως 31-12-2018.

5) Από τις υποβληθείσες στο σύστημα taxis καταστάσεις εξόδων της ελεγχόμενης και εσόδων των αντισυμβαλλόμενων προκύπτει η διενέργεια αγορών δαπανών στο εσωτερικό της χώρας αξίας 1.248.639,55 ευρώ ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη την ελεγχόμενη με συνολική καθαρή αξία ποσού ευρώ 327.893,14.

6) Μέσω ελεγκτικών επαληθεύσεων, από την ανωτέρω Υπηρεσία, που αφορούν λήπτριες επιχειρήσεις, φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την .....και που αναλυτικά αναφέρονται στην πολυσέλιδη έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε και αποδείχθηκε ο πολύ μεγάλος όγκος πωλήσεων για τον οποίο εκδόθηκαν τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς στην από ..... έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι άπασες οι συναλλαγές της ατομικής του επιχείρησης μετά της εκδότριας εταιρείας ήταν πραγματικές, αληθινές, τιμολογημένες και εξοφλημένες από τον ίδιο, και μάλιστα τα έξι πρώτα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές εκδόσεώς του.

**Επειδή**, οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, είχαν προβληθεί και ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν αιτιολογημένα, καθόσον δεν είναι ικανοί να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την ανωτέρω εταιρεία.

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 23-25 της Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος και 25-27 της Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α. «Ο ελεγχόμενος προσκόμισε αποκόμματα τραπεζικών επιταγών, όπως αυτές αναφέρονται στην υπ' αριθ. .... έκθεση κατάσχεσης, που αναφέρουμε στην παράγραφο 4.5 της παρούσας έκθεσης ελέγχου, υποστηρίζοντας ότι, με την έκδοση αυτών, σε διαταγή της ....., την εξόφλησε, ως κάτωθι (ΠΙΝΑΚΑΣ) ..... Από την ανωτέρω απάντηση της ..... Τραπεζής προκύπτει ότι, οι

τραπεζικές επιταγές που προσκόμισε ο ελεγχόμενος φορολογούμενος, ως αποδεικτικά εξόφλησης των ληφθέντων από την ..... επτά (7) φορολογικών στοιχείων, δεν είναι γνήσιες, οπότε ο παρών έλεγχος δεν τις λαμβάνει υπ' όψιν του».

**Επειδή**, η αρμόδια ελεγκτική αρχή (ΥΕΔΔΕ Αττικής) απέδειξε ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων εταιρεία δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων εταιρεία ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε 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 116/2013.**

**Επειδή**, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων εταιρεία ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος όμως, **δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία** προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί έλλειψης αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και παράνομης αντιστροφής του ανατεθειμένου σε εκείνη βάρους απόδειξης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον **ενεργούσε με καλή πίστη** κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον οι επίμαχες επτά συναλλαγές του με την εκδότρια εταιρεία ήταν πραγματικές και αληθινές. Εξ' ου και άκρως δικαιολογημένα και συννόμως έλαβε τα επίμαχα επτά (7) τιμολόγια που εξέδωσε η εν λόγω εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2016, και αντιστοίχως προσηκόντως και εγκαίρως τα εξόφλησε.

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1210/2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών στοιχείων, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι όταν το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως η αξία του τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

**Επειδή**, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

**Επειδή**, όταν 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

**Επειδή**, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με την **Ε. 2042/10.5.2022** εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» ορίζεται ότι:

*«1. Με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.*

*2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν.4337/2015), 9 η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.*

*3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του*



άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

**4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.**

**5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.)»**

Συνεπώς, από 17-10-2015 και εφεξής, δεν επιβάλλονται τα προβλεπόμενα, από τις ως άνω διατάξεις, πρόστιμα, μεταξύ των άλλων και για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, επειδή τα εικονικά φορολογικά στοιχεία έχουν ληφθεί το **2016**, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 του ΚΦΔ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στον προσφεύγοντα. Τα ποσά που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα είναι το ποσό της διαφοράς εισοδήματος, που προκύπτει βάσει ελέγχου, προσαυξημένο με το πρόστιμο του άρθρου 58, του ν.4987/2022 και το ποσό της διαφοράς ΦΠΑ, που προκύπτει βάσει ελέγχου, προσαυξημένο με το πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup>, του ν.4987/2022.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του περί της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον πέμπτο λόγο**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την

ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»...».

**Επίσης**, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο** του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου»

**Επειδή**, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς Ακρόαση, με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να υποβάλλει τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

**Επειδή**, η κλήση προς ακρόαση γίνεται πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση και απέστειλε ηλεκτρονικά, μέσω του εξουσιοδοτημένου δικηγόρου του, την ....., υπόμνημα το οποίο πήρε αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου ..... από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, αναφέροντας τις απόψεις του επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ενώ η απάντησή του ελήφθη υπόψη από τους ελεγκτές κατά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα το κατά άρθρο 28 ν. 4174/2013 σημείωμα διαπιστώσεων-κλήση προς ακρόαση και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**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 (ΣτΕ 8721/1992, 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.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η Φορολογική Διοίκηση ενήργησε καταχρηστικά παραβιάζοντας τις Συνταγματικές Αρχές της Χρηστής Διοίκησης και της Αναλογικότητας θα πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αβάσιμος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων:

α) μη νόμιμα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

β) μη νόμιμα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις μερικού ελέγχου 1)εισοδήματος και 2) ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και την **επικύρωση** των α) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και β) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

**1. Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	34.992,23€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	17.496,12€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	6.579,00€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>59.067,35€</b>

**2. Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	25.900,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	12.950,00€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>38.850,00€</b>

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ 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.