



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

Email : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

Καλλιθέα, 15/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1274

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. του άρθρου 10της 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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID ..... ) ενδικοφανή προσφυγή του ..... **ΑΦΜ** ....., με δραστηριότητα «..... », έδρα επί της οδού ..... Τ.Κ. .... **ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ**, ο οποίος τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας- απλογραφικά, κατά:

- Της με αριθμό ...../2023 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/03/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

- Της με αριθμό ...../2023 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

- Της με αριθμό ...../2023 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.
  6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
  7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ΑΦΜ ..... 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 το με αριθμό ...../03-04-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/03/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 1.639,75 ευρώ έναντι του βάσει δήλωσης ποσού 4.489,76 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά -2.850,01 ευρώ.

- Με το με αριθμό ...../03-04-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 318,21 ευρώ έναντι του βάσει δήλωσης ποσού 3.168,22 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά -2.850,01 ευρώ.

- Με το με αριθμό ...../03-04-2023 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 2.850,01 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.425,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.275,02 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθμό ...../27-01-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2018.

Ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, αναφέρει ως προσβαλλόμενες πράξεις τις με αριθμό: ...../03-04-2023, ...../03-04-2023 και ...../03-04-2023, των οποίων τα νούμερα αντιστοιχούν στον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/03/2018, 01/04/2018 – 30/06/2018 και 01/07/2018 – 30/09/2018 αντίστοιχα, η ημερομηνία έκδοσης όμως, ήτοι η 03/04/2023, αντιστοιχεί στις οριστικές ως άνω πράξεις.

Ωστόσο, εν προκειμένω, οι μόνες παραδεκτώσ προσβαλλόμενες πράξεις αποτελούν οι υπ' αριθμ. ....../03-04-2023, ....../03-04-2023 και ....../03-04-2023, οι οποίες και θα πρέπει να θεωρηθούν, κατ' εκτίμηση του περιεχομένου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως οι προσβαλλόμενες πράξεις.

#### ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος, Φ.Π.Α. και έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, βάσει της με αριθμό ....../12-10-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας. Με το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η από 15/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Διαχειριστική / φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|-------------------------------------|----------------------------|
| 1   | .....          | 15.12.2022        | 01/01/2016 - 31/03/2016             | 485,52 €                   |
| 2   | .....          | 15.12.2022        | 01/04/2016 - 30/06/2016             | 9.039,89 €                 |
| 3   | .....          | 15.12.2022        | 01/07/2016 - 30/09/2016             | 2.565,54 €                 |
| 4   | .....          | 15.12.2022        | 01/10/2016 - 31/12/2016             | 252.757,47 €               |
| 5   | .....          | 15.12.2022        | 01/01/2017 - 31/03/2017             | 3.271,41 €                 |
| 6   | .....          | 15.12.2022        | 01/04/2017 - 30/06/2017             | 746,30 €                   |
| 7   | .....          | 15.12.2022        | 01/07/2017 - 30/09/2017             | -                          |
| 8   | .....          | 15.12.2022        | 01/10/2017 - 31/12/2017             | 46.292,91 €                |

Ο προσφεύγων άσκησε την από 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή κατά των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας συνοπτικά τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων.
- 2) Το βάρος απόδειξης των φερομένων ως παραβάσεων το φέρει η Διοίκηση.
- 3) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

Επί της ως άνω προσφυγής η υπηρεσία μας εξέδωσε τη με αριθμό ...../18-05-2023 απόφαση, βάσει της οποίας οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν έγιναν δεκτοί, η προσφυγή απορρίφθηκε και επικυρώθηκαν οι παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο προσφεύγων στη συνέχεια άσκησε, κατά των ίδιων ως άνω πράξεων, τη με αριθμό καταχώρησης ...../2023 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Σχετικά με τη με αριθμό ...../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017 – 31/12/2017 με τα εξής δεδομένα:

| ΑΝΑΛΥΣΗ                          |                         | ΔΗΛΩΣΗΣ<br>(1) | ΕΛΕΓΧΟΥ<br>(2)   | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(3)=(2-1) |
|----------------------------------|-------------------------|----------------|------------------|----------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών         |                         | 57.698,73      | 192.642,27       | 134.943,54           |
| Αξία φορολογητέων εισροών        |                         | 52.282,12      | 52.282,12        |                      |
| Φόρος εκροών                     |                         | 13.847,70      | 46.234,14        | 32.386,44            |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών           |                         | 12.448,38      | 12.448,38        |                      |
| Πιστωτικό υπόλοιπο               |                         | 4.249,59       |                  |                      |
| Χρεωστικό υπόλοιπο               |                         | 1.399,58       | 33.786,02        | 30.861,94            |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.    |                         |                | 15.430,97        | 15.430,97            |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> |                         |                | <b>46.292,91</b> | <b>46.292,91</b>     |
| Υπόλοιπο φόρου                   | για έκπτωση             | 2.850,01       |                  | <b>-2.850,01</b>     |
|                                  | που έχει ήδη επιστραφεί |                |                  |                      |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά    |                         |                |                  |                      |

έπρεπε να επέλθει η τακτοποίηση του πιστωτικού υπολοίπου των 2.850,01 ευρώ και να μεταφερθεί αυτό στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 1<sup>ου</sup> τριμήνου του έτους 2018 (01/01/2018 – 31/03/2018) καθώς και στις επόμενες περιόδους, μέχρι την οριστική τακτοποίησή του, η οποία επέρχεται στο 3<sup>ο</sup> τρίμηνο του 2018 (01/07/2018 – 30/09/2018).

Κατόπιν αυτών και προκειμένου να γίνει τακτοποίηση του πιστωτικού υπολοίπου των 2.850,01 ευρώ, εκδόθηκε η με αριθμό ...../27-01-2023 εντολή ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για το φορολογικό έτος 2018.

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων συντάχθηκαν και επιδόθηκαν:

- Το με αριθμό βιβλίου ...../22-02-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

- Ο με αριθμό ...../22-02-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/03/2018.
- Ο με αριθμό ...../22-02-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018.
- Ο με αριθμό ...../22-02-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. ....../14-03-2023 έγγραφο υπόμνημά του.

Με το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η από 03/04/2023 Έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και εκδόθηκαν οι κάτωθι οριστικές πράξεις:

- Η με αριθμό ...../03-04-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/03/2018.
- Η με αριθμό ...../03-04-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018.
- Η με αριθμό ...../03-04-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018, οι οποίες προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α., προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς που πρόβαλε με την από 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του, ήτοι:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Το βάρος απόδειξης των φερομένων ως παραβάσεων το φέρει η Διοίκηση.
- 3) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> & 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό: έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας – το βάρος της απόδειξης το φέρει η Διοίκηση:**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:**

*«...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα*

και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **64 του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι:

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

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι:

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

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

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου **171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999)** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή**, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν προκειμένου να γίνει τακτοποίηση του πιστωτικού υπολοίπου των 2.850,01 ευρώ, που προέκυψε βάσει της ...../2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017 – 31/12/2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

**Επειδή**, για την ως άνω ...../2022, μεταξύ άλλων, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017 – 31/12/2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων άσκησε την από 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με τη με αριθμό ...../18-05-2023 απόφαση της υπηρεσίας μας. Στη συνέχεια άσκησε, κατά των ίδιων ως άνω πράξεων, τη με αριθμό καταχώρησης ...../2023 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου .....

**Επειδή**, η από 03/04/2023 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέρει και αναλύει επαρκώς όλα όσα αφορούν στην έκδοση αυτών, ήτοι τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε έκανε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών.

Συνεπώς, ο πρώτος και ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

**Ως προς τον 3ο ισχυρισμό: παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης:**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

*2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*

**Επειδή**, εν προκειμένω, μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα:

- Το με αριθμό βιβλίου ...../22-02-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.
- Ο με αριθμό ...../22-02-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/03/2018.
- Ο με αριθμό ...../22-02-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018.
- Ο με αριθμό ...../22-02-2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. .... /14-03-2023 έγγραφο υπόμνημά του.

Με το πέρας του ελέγχου και αφού ελήφθησαν υπόψιν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, συντάχθηκε η από 03/04/2023 Έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα.

Συνεπώς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

#### **Ως προς τον 4ο ισχυρισμό: παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

**Επειδή**, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο)



αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (stricto sensu) αναλογικότητα).

**Επειδή**, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του καταλογίζεται το ως άνω ποσό ως πρόστιμο για παράβαση που ουδόλως αιτιολογείται και αποδεικνύεται, επομένως έχει καταλυθεί πλήρως η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, ενόψει και του δεδομένου ότι πρόκειται για μικρομάγαζο με ψιλικά.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει κατά τι παραβιάστηκε εν προκειμένω η αρχή της αναλογικότητας, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του. Συνεπώς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

#### **Ως προς τον 5ο ισχυρισμό: παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας:**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: *«1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικάιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνάτο να παραβλάβη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί*

*αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.»*

**Επειδή**, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και ειδικότερα ότι η ως άνω επιβολή του χρηματικού ποσού [προφανώς του προστίμου] εμφανώς υπάγεται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελεί κατηγορία «ποινικής φύσεως», ωστόσο εν προκειμένω γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλει να προσβάλει, ώστε να επανεξεταστεί, κάτι που σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας, πρόβλεψη που είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας.

**Επειδή:**

α) Ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το 100% της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή δεν αντίκειται, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το 1/2 του φόρου που αναλογεί στην αποκρυβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου και ότι οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής (τις οποίες εξέδωσε αυτή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της) είναι προσβλητές ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μπορεί δε να ζητηθεί και η αναστολή της εκτέλεσής τους, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητάς τους, συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι τα υπό κρίση πρόστιμα αποτελούν, λόγω του ύψους τους, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' της ΕΣΔΑ, δε στοιχειοθετείται παράβαση της διάταξης αυτής (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του

Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)).  
Συνεπώς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Την απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ....../03-05-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του .....  
..... **ΑΦΜ** ....., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την επικύρωση των  
προσβαλλόμενων πράξεων.

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

**Φορολογικό έτος 2018**

- Η με αριθμό ....../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/03/2018:

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 1.639,75 €.

- Η με αριθμό ....../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018:

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 318,21 €.

- Η με αριθμό ....../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018:

Σύνολο φόρου για καταβολή 4.275,02 €.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
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.