



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.05.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1517

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαφελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

**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 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **18.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατοίκου, κατά: της υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2017 φόρος εισοδήματος 6.366,03 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 3.183,02 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 514,97 ευρώ, ήτοι συνολικά 10.064,02 ευρώ. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 18.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /08.02.2023 εντολής της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 08.02.2023 εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών η υπ' αριθ. /08.02.2023 εντολή ελέγχου όσον αφορά στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του, ΑΦΜ, στη φορολογία εισοδήματος και στον ΦΠΑ για την περίοδο από 01.01.2017-31.12.2020.

Αιτία της έκδοσης της ανωτέρω εντολής υπήρξαν οι παρακάτω εκθέσεις ελέγχου της Β' Υποδιεύθυνσης Ιωαννίνων της ΥΕΔΔΕ Πάτρας οι οποίες διαβιβάστηκαν στη ΔΟΥ Πατρών: α) η από 05.01.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014, β) η από 05.01.2023 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος και γ) η από 05.01.2023 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων δεν εξέδωσε κατά την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, 6.976 ΑΛΠ για την πώληση αγαθών συνολικής καθαρής αξίας 52.599,02 ευρώ πλέον 12.623,77 ευρώ. Οι ανωτέρω διαπιστώσεις προέκυψαν μετά από έλεγχο ο οποίος διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Πατρών – Υποδιεύθυνση Ιωαννίνων και του οποίου τα αποτελέσματα αποτυπώθηκαν σε οπτικό δίσκο μη επανεγγράψιμης μορφής. Συγκεκριμένα κατόπιν αντιπαραβολής των καταστάσεων με τις παραγγελίες που εκτελέστηκαν κατά το χρονικό διάστημα 01.01.2017-31.12.2017 από τις πλατφόρμες διαχείρισης ηλεκτρονικών παραγγελιών και των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt, s.txt του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, μέσω του οποίου ο προσφεύγων εξέδιδε τις ΑΛΠ για τις διενεργούμενες από αυτόν πωλήσεις, προέκυψαν οι ανωτέρω διαφορές.

Κατόπιν ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε: α) το υπ' αριθ. /18.11.2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (ΣΔΕ)-κλήση προς ακρόαση του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 και του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, με συνημμένη κατάσταση των παραβάσεων της μη έκδοσης 6.976 ΑΛΠ αγαθών, τον οπτικό δίσκο και τον υπ' αριθ. /18.11.2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, καλώντας τον προσφεύγοντα να υποβάλει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του. Αν και παρήλθε το ανωτέρω χρονικό διάστημα, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εγγράφως ή προφορικά τις απόψεις του.

Στη συνέχεια απεστάλησαν στη ΔΟΥ Πατρών δελτία πληροφοριών-πληροφοριακές εκθέσεις για τη φορολογία εισοδήματος & ΦΠΑ.

Ακολούθως, ο έλεγχος της ΔΟΥ Πατρών με το υπ' αριθ. πρωτ. /15.11.2023 έγγραφο, κοινοποίησε στις 15.11.2023 μέσω του πληροφοριακού συστήματος e-κοινοποίηση στον

προσφεύγοντα, την υπ' αριθ./2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ και του γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων για το φορολογικό έτος 2017 μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4987/2022.

Σύμφωνα με την εφαρμογή e-κοινοποίηση, η εν λόγω γνωστοποίηση αναγνώστηκε από τον προσφεύγοντα την 15.11.2023.

Ακολούθως ο έλεγχος της ΔΟΥ Πατρών συνέταξε και κοινοποίησε την υπ' αριθ./18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 καταλογίζοντας το ποσό των 10.064,02 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στο καταλογισθέν στη φορολογία ΦΠΑ ποσό, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί ολικά ή μερικά η υπ' αριθ./18.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΛΟΓΟΣ. Ακυρότητα προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου έκδοσης αυτής – Μη κοινοποίηση απαραίτητων εκ του νόμου εγγράφων.

2ος ΛΟΓΟΣ. Παράβαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 και άρθρο 6 ΚΔΔ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση "και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση."

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής "αγαθών," υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ειδικά, για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014, ενότητα ΑΣ§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς πρισφυγής της ΔΟΥ Πατρών αναγράφονται τα εξής: «Επειδή για την προσήκουσα τήρηση του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 απαιτείται η προηγούμενη κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και των προστίμων μαζί με το σημείωμα διαπιστώσεων στο οποίο αναγράφονται τα ευρήματα και οι διαπιστώσεις του ελέγχου επί του οποίου καλείται ο φορολογούμενος να υποβάλει εμπρόθεσμα αντιρρήσεις εντός το αργότερο 20 ημερών από την κοινοποίηση ή τη συντέλεση της κοινοποίησής του, προκειμένου να ληφθούν υπόψη και να διαμορφωθούν οι οριστικές πράξεις.

Επειδή από το συνδυασμό του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α' και 5 παρ. 6 του ν. 4987/2022 νόμιμη κοινοποίηση σε φυσικό πρόσωπο συντελείται και με ηλεκτρονική κοινοποίηση στο λογαριασμό στο 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. Η πράξη ή το έγγραφο στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι έχει νόμιμα κοινοποιηθεί με την πάροδο 10 ημερών από την ημερομηνία της ανάρτησης στο λογαριασμό του φυσικού προσώπου και την αποστολή μηνύματος στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου εφόσον πάντως δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής.

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ όπως και το αντίστοιχο ΣΔΕ αναρτήθηκαν στις 24.11.2023 και άρα, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 του ν. 4987/2022, ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτών εντός δέκα (10) ημερών από την ανάρτηση τους στο λογαριασμό του. Όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις, αυτές αναγνώστηκαν στις 26.11.2023. Συνεπώς, η νόμιμη κοινοποίηση των παραπάνω πράξεων είχε συντελεστεί στις 04.12.2023 ήτοι με την πάροδο 10 ημερών από την ανάρτησή τους. Επομένως, η υποχρέωση εκ μέρους της φορολογικής αρχής για την τήρηση της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 διεκπεραιώθηκε στο ακέραιο, άλλο ζήτημα δε είναι η μη εμπρόθεσμη ανταπόκριση ή η απουσία ανταπόκρισης του φορολογούμενου και η μη άσκηση του δικαιώματός του.

2. Μη νόμιμη αιτιολογία: Επί του λόγου αυτού αναφέρουμε ότι ουδεμία πλημμέλεια φέρει η έκθεση ελέγχου που υιοθετεί τα συμπεράσματα και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που καταγράφονται σε άλλη έκθεση/έγγραφο άλλης υπηρεσίας εφόσον σε κάθε περίπτωση η δεύτερη έκθεση ενσωματώνεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πρώτης ώστε να μην καταλείπονται κενά και αμφιβολίες για τους λόγους που οδήγησαν το ελεγκτικό όργανο στην επιβολή των οριστικών πράξεων κάτω από συγκεκριμένο περιεχόμενο. Αρκεί πάντως η ελεγκτική αρχή να έχει αρμοδιότητα για τη σύνταξη έκθεσης της έκθεσης ελέγχου (ΣΤΕ 5973/1996, Δεφ ΑΘ 3586/2017, Δεφ ΑΘ 5065/2014 κλπ). Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα αοριστίας της αιτιολογίας δοθέντος ότι η έκθεση αναφέρεται και υιοθετεί πλήρως τα ευρήματα και τα συμπεράσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Ιωαννίνων που εξήχθησαν προκειμένου για την επιβολή των πράξεων των προστίμων λόγω μη έκδοσης παραστατικών όπως καταγράφηκαν στη δική της υπό 05.01.2023 έκθεση.»

Ως εκ τούτου ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της ΔΟΥ Πατρών αναγράφονται τα εξής: «Επί του λόγου αυτού παραπέμπουμε στην απάντηση που δώσαμε και στον πρώτο λόγο ακυρότητας. Επιπρόσθετα, σε περίπτωση που εκδίδεται πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία καταλογίζεται διαφυγών φόρος, εφόσον η πράξη αυτή έχει ως έρεισμα διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, οι οποίες είναι δυνατό να στοιχειοθετούν παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (λ.χ. ότι ο επιτηδευματίας αποδέχθηκε και καταχώρισε στο βιβλίο του πλαστά-εικονικά τιμολόγια) και ως εκ τούτου υπέβαλε ανακριβή δήλωση φ.π.α, εισοδήματος κ.λ.π., καταβάλλοντας μειωμένο φόρο, η φορολογική αρχή υποχρεούται να καλέσει τον επιτηδευματία, πριν από την έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξης, να εκθέσει τις απόψεις του επί των περιστατικών που καταρχήν στοιχειοθετούν παραβάσεις του ΚΒΣ (ήδη ΕΛΠ), επί των οποίων εδράζεται η καταλογιστική του φόρου πράξη, ιδίως όταν, μέχρι την έκδοσή της, δεν έχει εκδοθεί σε βάρος του επιτηδευματία πράξη επιβολής προστίμου για τις εν λόγω παραβάσεις. Στην περίπτωση όμως, που πριν εκδοθεί καταλογιστική του διαφυγόντος φόρου πράξη, έχει

προηγηθεί η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε ο επιτηδευματίας και οι οποίες είχαν ως συνέπεια τη διαφυγή του φόρου που καταλογίζεται, αρκεί για τη νομιμότητα της καταλογιστικής του φόρου πράξης, η άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης εκ μέρους του επιτηδευματία άπαξ, πριν δηλαδή, από την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου του ΚΒΣ (ΣΤΕ 1197/2010 κλπ.) Εν προκειμένω, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Ιωαννίνων για τη διερεύνηση παραβάσεων αναφορικά με το ν. 4308/2014 και την επιβολή των συναφών προστίμων του άρθρου 58 Αν. 4174/2013 ο ελεγχόμενος κλήθηκε και με το υπ' αριθ./2022 σημείωμα διαπιστώσεων να προβάλλει τις αντιρρήσεις του. Στη σχετική πρόσκληση όμως δεν ανταποκρίθηκε. Σε κάθε περίπτωση ο σχετικός λόγος ακυρότητας προβάλλεται αλυσιτελώς καθώς ο προσφεύγων δεν παραθέτει τους κρίσιμους ισχυρισμούς και τα ουσιώδη στοιχεία που θα προέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής σε περίπτωση που είχε ασκήσει το δικαίωμά του και τα οποία κατά την κρίση του θα ήταν ικανά να διαμορφώσουν διαφορετικά την άποψη του ελέγχου (ΣΤΕ 4447/2012 κλπ.)»

Ως εκ τούτου ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλονται ισχυρισμοί ούτε προσκομίζονται στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18.12.2023 έκθεση ελέγχου είναι νόμιμες και βάσιμες, αποδεκτές, ενώ η έκθεση ελέγχου που αποτελούν την αιτιολογία των υπό προσβολή πράξεων, πλήρως, σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/18.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./18.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Πατρών.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2017				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	7.180,04	26.779,46	26.779,46	19.599,42
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				6.366,03
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	0,01	6.366,04	6.366,04	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ				
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ		514,97	514,97	514,97
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		3.183,02	3.183,02	3.183,02
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	650,01	10.714,03	10.714,03	10.064,02

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.