



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 17/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1338



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@.aade.gr](mailto:ded.thess@.aade.gr)

Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «*Χονδρικό εμπόριο χημικών προϊόντων*» και δευτερεύουσες «*χονδρικό εμπόριο χημικών δοκιμών και αναλύσεων, παραγωγή απολυμαντικών κ.α.*», με έδρα στη ....., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά των με αριθμ. **α)..../18-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β)..../18-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ)..../18-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 και **δ)..../18-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., 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:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. ..../**18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 65.409,90€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 32.704,95€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.670,86€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **110.785,71€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. ..../**18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 47.552,83€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 23.776,42€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.743,93€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **80.073,18€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. ..../**18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 57.944,05€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 28.972,02€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **86.916,07€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. ..../**18-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 48.026,31€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 24.013,17€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **72.039,48€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 από το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../28-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης. Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη ηλεκτρονικά η ως άνω εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ. ..../12-04-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλη ηλεκτρονικά η υπ'αριθμ. ..../08-08-2023 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α. 1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων τηρεί απλογραφικά αρχεία, διαπιστώθηκε στα ελεγχόμενα έτη η ύπαρξη λογιστικών διαφορών που αφορούν σε ανακρίβεια μεταξύ των δαπανών των βιβλίων και των υποβληθεισών δηλώσεων, σε καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών, σε εσφαλμένη καταχώρηση των εισαγωγών, σε μη εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος δαπανών άνω των 500€ και σε διαφορές μεταξύ των εσόδων των φορολογικών βιβλίων και των ηλεκτρονικών αρχείων του εργοδότη – Δήμου (αφορά συναλλαγές με διάφορους Δήμους).

Στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../15-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ. ..../05-12-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος, αποδεχόμενος ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα διαμόρφωσε τις λογιστικές διαφορές, ως εξής:

#### **Έτος 2017**

-Καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών 241.433,57€, εκ των οποίων έγινε δεκτή από τον έλεγχο η αναμόρφωση ύψους 109.569,33€ που καταχωρήθηκε στο Ε3 του οικείου έτους. Συνεπώς, καταλογισθείσα διαφορά **131.864,24€**

- Διαφορά ως προς την αξία των Εισαγωγών από την Τούρκικη εταιρεία «. ....» ύψους **5.200€**

-Μη καταβληθείσα δαπάνη ασφαλιστικού φορέα ύψους **1.027,24€**

-Μη εξόφληση δαπάνης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους **14.387,74€**

#### **Έτος 2018**

-Καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών 200.109,63€, εκ των οποίων έγινε δεκτή από τον έλεγχο η αναμόρφωση ύψους 113.781,92€ που καταχωρήθηκε στο Ε3 του οικείου έτους. Συνεπώς, καταλογισθείσα διαφορά **86.327,71€**

- Διαφορά ως προς την αξία των Εισαγωγών από την Τούρκικη εταιρεία «. ....» ύψους 4.900€ και από την εταιρεία «.....» ύψους 3.250€, συνολικό ποσό **8.150€**

-Μη εξόφληση δαπάνης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους **17.403,79€**

-Διαφορά στα έξοδα μεταξύ των βιβλίων και της δήλωσης ύψους **3.897,75€**

Στη φορολογία Φ.Π.Α. αφαιρέθηκε από το φόρο εκροών ο φόρος εισροών που αφορά στην καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών, ύψους 57.944,05€ (241.433,57 χ 24%) στο έτος 2017 και 48.026,31€ (200.109,63 χ 24%) στο έτος 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας του φορολογούμενου. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης στη φορολογική διαδικασία. Μη λήψη υπόψη κρίσιμων στοιχείων που υπέβαλε. Παραβίαση αναφοράς και προηγούμενης ακρόασης. Ελλιπής αιτιολογία.
2. Παραβίαση του άρθρου 4 παρ.5 του Συντάγματος, ως προς τις μη καταβληθείσες τραπεζικά δαπάνες μισθοδοσίας για τα έτη 2017 και 2018. Η απόρριψη των δαπανών μισθοδοσίας που καταβλήθηκαν και δηλώθηκαν ως εισόδημα από τους υπαλλήλους του παραβιάζει την αρχή της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας και οδηγεί σε ανισότητα των φορολογουμένων στη συμμετοχή στα δημόσια βάρη.
3. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Εκπρόθεσμη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου. Η εντολή εκδόθηκε στις 28-03-2023 και κοινοποιήθηκε στις 12-04-2023.
4. Αίτηση αναστολής της υποχρέωσης καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού. Λόγος κατεπείγοντος της μη καταβολής. Κίνδυνος επιβίωσης.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή**, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και ταιοικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν.4987/2022** *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**, στο άρθρο **34 του Ν. 4987/2022** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4987/2022** 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.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2987/2022)** 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στο φορολογικά αρχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντα και διαπίστωσε τις εξής διαφορές:

#### **Έτος 2017**

- Στη δήλωση Ε3 δηλώθηκαν 48,00€ περισσότερα ως δαπάνες σε σχέση με τις καταχωρημένες δαπάνες των βιβλίων
- Αποκλίσεις στις δηλώσεις ΜΥΦ του προσφεύγοντα που αφορούν τις αγορές – δαπάνες ύψους 242.482,51€ (δηλώθηκαν λιγότερες στις ΜΥΦ από τα βιβλία & τις δηλώσεις)
- Καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών στα φορολογικά βιβλία ύψους 241.433,57€ πλέον Φ.Π.Α. 57.944,05€
- Τα έσοδα των βιβλίων και των δηλώσεων είναι μικρότερα σε σχέση με το ηλεκτρονικό αρχείο των εργοδοτών Δήμων και Δημοτικών επιχειρήσεων κατά 16.641,66€.
- Από τον έλεγχο στις εισαγωγές διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία της στατιστικής αξίας (διασαφήσεων) και όχι των τιμολογίων. Κατόπιν ελέγχου των τιμολογίων των εισαγωγών και των τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης αυτών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του εισαγωγές αξίας 21.752,00€, ενώ η συνολική αξία των τιμολογίων ανήλθε σε 16.552,00€. Διαφορά 5.200€
- Μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ύψους 1.027,24€.
- Μη καταβολή μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 14.387,74€
- Απόρριψη μέρους ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που αφορούν την εταιρεία ..... S.A. ύψους 21.049,40€, λόγω μη προσκόμισης τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης.

#### **Έτος 2018**

- Στη δήλωση Ε3 δηλώθηκαν 3.897,75€ περισσότερα ως δαπάνες σε σχέση με τις καταχωρημένες δαπάνες των βιβλίων
- Αποκλίσεις στις δηλώσεις ΜΥΦ του προσφεύγοντα που αφορούν τις αγορές – δαπάνες ύψους 193.522,66€ (δηλώθηκαν λιγότερες στις ΜΥΦ από τα βιβλία και τις δηλώσεις)
- Καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών στα φορολογικά βιβλία ύψους 200.109,63€ πλέον Φ.Π.Α. 48.026,32€
- Τα έσοδα των βιβλίων και των δηλώσεων είναι μικρότερα σε σχέση με το ηλεκτρονικό αρχείο των εργοδοτών Δήμων και Δημοτικών επιχειρήσεων κατά 4.317,36€.

- Από τον έλεγχο στις εισαγωγές διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία της στατιστικής αξίας (διασαφήσεων) και όχι των τιμολογίων. Κατόπιν ελέγχου των τιμολογίων των εισαγωγών και των τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης αυτών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του εισαγωγές αξίας 36.527,60€, ενώ η συνολική αξία των τιμολογίων ανήλθε σε 28.377,60€. Διαφορά 8.150,00€
- Μη εξόφληση δαπάνης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 17.403,79€
- Απώριψη μέρους ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που αφορούν την εταιρεία ..... S.A. ύψους 46.112,10€, λόγω μη προσκόμισης τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων η φορολογική αρχή συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. ..../15-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το υπ' αριθμ. ..../05-12-2023 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του. Η φορολογική αρχή απάντησε με σαφήνεια έναν προς έναν στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα αποδεχόμενη κάποιους από αυτούς, όπως τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τις διαφορές μεταξύ δηλωθέντων εσόδων και ΜΥΦ που αφορούν πωλήσεις σε Δήμους και απορρίπτοντας με πλήρη αιτιολογία κάποιους άλλους, όπως παρατίθεται στις σελ. 30 έως 46 της από 18-12-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος. Κατόπιν αυτού, οι λογιστικές διαφορές διαμορφώθηκαν ως εξής:

#### **Έτος 2017**

- Καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών 241.433,57€, εκ των οποίων έγινε δεκτή από τον έλεγχο η αναμόρφωση ύψους 109.569,33€ που καταχωρήθηκε στο Ε3 του οικείου έτους. Συνεπώς, καταλογισθείσα διαφορά **131.864,24€**
- Διαφορά ως προς την αξία των Εισαγωγών από την Τούρκικη εταιρεία «. ....» ύψους **5.200€**
- Μη καταβληθείσα δαπάνη ασφαλιστικού φορέα ύψους **1.027,24€**
- Μη εξόφληση δαπάνης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους **14.387,74€**

#### **Έτος 2018**

- Καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών 200.109,63€, εκ των οποίων έγινε δεκτή από τον έλεγχο η αναμόρφωση ύψους 113.781,92€ που καταχωρήθηκε στο Ε3 του οικείου έτους. Συνεπώς, καταλογισθείσα διαφορά **86.327,71€**
- Διαφορά ως προς την αξία των Εισαγωγών από την Τούρκικη εταιρεία «. ....» ύψους 4.900€ και από την εταιρεία «.....» ύψους 3.250€, συνολικό ποσό **8.150€**
- Μη εξόφληση δαπάνης μισθοδοσίας μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους **17.403,79€**
- Διαφορά στα έξοδα μεταξύ των βιβλίων και της δήλωσης ύψους **3.897,75€**

Στη φορολογία Φ.Π.Α. αφαιρέθηκε από το φόρο εκροών ο φόρος εισροών που αφορά στην καταχώρηση ανύπαρκτων δαπανών, ύψους 57.944,05€ (241.433,57 χ 24%) στο έτος 2017 και 48.026,31€ (200.109,63 χ 24%) στο έτος 2018.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της προηγούμενης ακρόασης και περί ελλιπούς αιτιολογίας των πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

**Επειδή**, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkaşi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

**Επειδή**, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

**Επειδή**, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική



διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

**Επειδή**, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζει ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α)πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας» , στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά», ενώ το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζει ρητά ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους, ως εξής: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Η τελευταία διάταξη Ιδ' προστέθηκε με το άρθρο 72 του ν.4446/22-12-2016

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1061/2017 - Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ` στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ` του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ` του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

**4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης.** Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.[...]

6.Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, **η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.** Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν συνεπής με τις υποχρεώσεις του ως εργοδότης, καθώς συστηματικά εξοφλούσε τις ασφαλιστικές εισφορές μέσω τράπεζας και υπέβαλε τις καταστάσεις ΑΠΔ. Περαιτέρω, οι μισθοί έχουν πράγματι καταβληθεί στους εργαζόμενους, δεδομένου ότι έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των εργαζομένων οι οποίοι έχουν φορολογηθεί για αυτές τις αμοιβές. Συνεπώς, η απόρριψη των δαπανών μισθοδοσίας οδηγεί σε διπλή φορολόγηση.

**Επειδή** από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ότι ο νομοθέτης ρητά όρισε ότι προϋπόθεση έκπτωσης των δαπανών μισθοδοσίας είναι η καταβολή τους με τραπεζικό μέσο. Κάθε άλλος τρόπος καταβολής δεν αναγνωρίζεται ως φορολογικά εκπιπτόμενος.

**Επειδή** η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών,

όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με την παρ.2 του άρθρου 397 του ν.4512/2018 τροποποιήθηκε η παρ.3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022, ως εξής: « 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

**β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.**

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1,58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου του ως άνω άρθρου εκδόθηκε η Πολ. 1073/2018 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 387 & 398 του ν.4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου, ως εξής:

«1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. [...]»

**Επειδή**, η υποχρεωτικότητα κοινοποίησης της εντολής ελέγχου θεσπίστηκε σε συνάρτηση με την εφαρμογή των άρθρων 18, 19 & 72 του ν.4987/2022, δεδομένου ότι μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 49 του ν.4409/2017 και των αρ.397 & 398 παρ.1 του ν.4512/2018 παρίσταται εύλογη η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, διαφορετικά δεν θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως οι νέες διατάξεις και έτσι θα έμενε ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους. Από την αιτιολογική έκθεση του αρ.397 του ν.4512/2018 προκύπτει ότι σκοπός θέσπισης της υποχρεωτικότητας κοινοποίησης της εντολής ελέγχου είναι η τήρηση της αρχής της φανεράς δράσης της διοίκησης και η ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, από το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ..../28-03-2023 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογικών ετών 2017 – 2018 στο όνομα του προσφεύγοντα, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στη θυρίδα του λογαριασμού του στο taxisnet, μαζί με το υπ' αριθμ. ..../12-04-2023 έγγραφο γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με αριθμό ανάρτησης ..... στις 25/04/2024, ώρα 10:34:01 και αναγνώστηκε από τον προσφεύγοντα την ίδια ημερομηνία και ώρα 11:11:09.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του Ν. [2690/1999](#) (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «5. Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές.».

**Επειδή**, η ως άνω τεθείσα με την Πολ. 1073/2018 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του [Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας](#), οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣΤΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣΤΕ [3762/2009](#), 4311, 4876/2012).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5, περ. β του Ν. [2717/1999](#) (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

*«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: [...] β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».*

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου δεν αποτελεί δυσμενή διοικητική πράξη, ενώ ο προσφεύγων, ούτε επικαλείται το στοιχείο της βλάβης, ούτε το αποδεικνύει με την προσκόμιση στοιχείων που θα μπορούσε να επιδείξει στον έλεγχο και στερήθηκε τη δυνατότητα, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 63 του ν.4987/2022: «4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή, και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παρ. 3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθμ...../2024 αίτημα αναστολής που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα απορρίφθηκε σιωπηρά από την Υπηρεσία μας.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**1)Επί της υπ' αριθμ. ..../18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

| Κύριος φόρος                | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>      | <b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>     |
|-----------------------------|---------------------|---------------------|
|                             | 65.409,90 €         | 65.409,90 €         |
| Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022 | 32.704,95 €         | 32.704,95 €         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης  | 12.670,86 €         | 12.670,86 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>        | <b>110.785,71 €</b> | <b>110.785,71 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

**2)Επί της υπ' αριθμ. ..../18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

| Κύριος φόρος                | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>     | <b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>    |
|-----------------------------|--------------------|--------------------|
|                             | 47.552,83 €        | 47.552,83 €        |
| Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022 | 23.776,42 €        | 23.776,42 €        |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης  | 8.743,93 €         | 8.743,93 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>        | <b>80.073,18 €</b> | <b>80.073,18 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

**3)Επί της υπ' αριθμ. ..../18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.**

| Κύριος φόρος                                    | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>     | <b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>    |
|-------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
|                                                 | 57.944,05 €        | 57.944,05 €        |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 <sup>Α</sup> ν.4987/2022 | 28.972,02 €        | 28.972,02 €        |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                | <b>86.916,07 €</b> | <b>86.916,07 €</b> |

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει

4)Επί της υπ' αριθμ. ..../18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

|                                                 | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |
|-------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| Κύριος φόρος                                    | 48.026,31 €        | 48.026,31 €        |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 <sup>Α</sup> ν.4987/2022 | 24.013,17 €        | 24.013,17 €        |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                | <b>72.039,48 €</b> | <b>72.039,48 €</b> |
| <b>Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση</b>              | <b>0,00 €</b>      | <b>0,00 €</b>      |

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν. 4987/2022, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.