



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/02/2025

Αριθμός Απόφασης: 312

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 382

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. 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,

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

δ. τη 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 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 25/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, διεύθυνση και, κατά των:

- Υπ. αριθμ/18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ
- Υπ. αριθμ/18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ
- Υπ. αριθμ/18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ
- Υπ. αριθμ/18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ
- Υπ. αριθμ/18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ
- Υπ. αριθμ/18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 51.887,58 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 25.943,79 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.918,76 ήτοι σύνολο 87.750,13 €.

Με την υπ' αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 59.728,87 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 29.864,44 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.439,12 ήτοι σύνολο 101.032,43 €.

Με την υπ' αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 54.253,32 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 27.126,66 €, ήτοι σύνολο 81.379,98 €.

Με την υπ' αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 28.339,41 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 14.169,70 €, ήτοι σύνολο 42.509,11 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 33.608,93 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 16.804,48 €, ήτοι σύνολο 50.413,41 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 29.346,72 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 14.673,36 €, ήτοι σύνολο 44.020,08 ευρώ.

Ο προσφεύγων διατηρεί επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΡΓΟΛΑΒΟΥ ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑΣ» και τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία των υπ' αριθμ. /17-04-2024 και /17-04-2024 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Αφορμή του ελέγχου στάθηκαν :

α) το με αριθμό πρωτ. /13-01-2023 εισερχόμενο έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η από 30/09/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 και το αντίστοιχο πληροφοριακό δελτίο (ID Σ.Δ.Ε. 4903/2023) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση ΑΦΜ για την χρήση 2018, βιβλία δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 118.080,80 €, πλέον Φ.Π.Α. 28.339,41 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 3 παρ. 1, 5 παρ. 1, 8 παρ. 1 και 11 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 79, 80 και 81 του ν. 5104/2024.

Επίσης, για την χρήση 2019 έλαβε από την ίδια ως άνω επιχείρηση, δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 140.446,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 33.707,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 3 παρ. 1, 5 παρ. 1, 8 παρ. 1 και 11 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 79, 80 και 81 του ν. 5104/2024.

β) το με αριθ. πρωτ. εισερχ./06-02-2024, έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η από 30/01/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 της ΥΕΔΔΕ Αττικής και το αντίστοιχο πληροφοριακό δελτίο (ID Σ.Δ.Ε./2023) σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση ΑΦΜ για την χρήση 2020, 13 στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 123.303,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 29.592,72 €.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ανωτέρω εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό έλεγχο φορολογικών ετών, τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα δικαιολογητικά εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων(τραπεζικές επιταγές), τα απαντητικά έγγραφα των τραπεζών σύμφωνα με τα οποία από την αμφισβητείται η γνησιότητα των επιταγών ενώ οι επιταγές της εισπράχθηκαν από άλλους προμηθευτές και όχι από την, προσδιόρισε τα κάτωθι:

Απέρριψε την έκπτωση των ανωτέρω δαπανών στη φορολογία εισοδήματος όλων των ετών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) δεδομένου ότι αφενός δεν στηρίζονταν σε νόμιμα παραστατικά και δεν αποδεικνύονταν με κατάλληλα δικαιολογητικά (ΕΙΚΟΝΙΚΑ) , όπως προϋποθέτουν οι διατάξεις των παρ. β και γ του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και αφετέρου δεν έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. β του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), και αναμόρφωσε τα φορολογητέα κέρδη ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018	2019	2020
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	662.903,79	707.927,73	879.543,34
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	662.903,79	707.927,73	879.543,34
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	27.195,13	-24.017,74	59.333,09
ΠΛΕΟΝ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	0	39.357,61	0
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	27.195,13	15.339,87	59.333,09
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	118.080,80	140.446,00	123.303,00
Δαπάνες άρθρου 22 ν. 4172/2013 (εικονικά) και ταυτόχρονα άρθρου 23 ν. 4172/2013 μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο	118.080,80	140.446,00	123.303,00
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	145.275,93	155.785,87	182.636,09

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	145.275,93	155.785,87	182.636,09
---------------------------	------------	------------	------------

Περαιτέρω, στην φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ως τις δηλωθείσες, αναπροσάρμοσε την αξία των φορολογητέων εισροών των ετών 2018, 2019 και 2020 βάσει των ευρημάτων του ελέγχου και προέκυψε :

- διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 118.080,80 ευρώ και φόρου εισροών ύψους 28.339,41 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2018
- διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 140.446,00 ευρώ και φόρου εισροών ύψους 33.707,10 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2019.
- διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 123.303,00 ευρώ και φόρου εισροών ύψους 29.592,72 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2020

Στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

1. Δεν τηρήθηκε το δικαίωμά του για ακρόαση πριν την έκδοση των πράξεων καθώς ισχυρίζεται ότι δεν του κοινοποιήθηκε η από 30/09/2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και το αντίστοιχο πληροφοριακό δελτίο καθώς και ότι λόγω υπαιτιότητας του λογιστή του δεν έλαβε γνώση για το σημείωμα(...../2024) διαπιστώσεων και τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης έχουν εκδοθεί χωρίς να παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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». 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 προφορικά, 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».

Επειδή, 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 33 του Ν. 5104/2024 στο οποίο ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης διότι δεν του κοινοποιήθηκε η από 30/09/2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και το αντίστοιχο πληροφοριακό δελτίο.

Επειδή, ωστόσο η ανωτέρω έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν αφορούσε τον προσφεύγοντα, καθώς ελεγχόμενη από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ήταν η επιχείρηση ΑΦΜ

Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου και το αντίστοιχο πληροφοριακό δελτίο διαβιβάστηκε υπηρεσιακώς στην Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ και αποτέλεσε αφορμή για την έκδοση της υπ. αριθμ/17-04-2024 εντολής ελέγχου εις βάρος του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν της εκδόσεως της παραπάνω εντολής ελέγχου/2024, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 5104/2024 (Α 58) απεστάλη στον προσφεύγοντα η με αριθ./19-04-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων (ν. 4512/2018) και πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά και αναγνώσθηκε στις 24/04/2024.

Επειδή, στην συνέχεια συντάχθηκε και αναρτήθηκε ηλεκτρονικά (23/08/2024) , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 33 του ΚΦΔ (Ν. 5104/2024) το αριθ./21-8-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων, μετά των προσωρινών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος των ετών 2018-2019 - το οποίο αναγνώσθηκε αυθημερόν (23/8/2024) - με δεκαήμερη προθεσμία για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατά το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ή εικοσαήμερη προθεσμία για την διατύπωση γραπτών απόψεων επ αυτού.

Επειδή, στο ανωτέρω κοινοποιημένο και αναγνωσμένο από τον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων(...../2024) εμπεριέχονταν πλήρως αντιγραμμένη η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ(στο βαθμό που αφορά τον προσφεύγοντα) και ο προσφεύγων έλαβε πλήρως γνώση για αυτήν.

Επιπροσθέτως θα μπορούσε να ζητήσει εγγράφως να λάβει αντίγραφο αυτής βάσει του άρθρου 33 του ν 5104/2024

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την παράλειψη της ενημέρωσής του από τον τότε λογιστή του για την ανάρτηση-κοινοποίηση μόνο του Σημειώματος Διαπιστώσεων υπ. αριθ./2024, προβάλλεται αλυσιτελώς δεδομένου ότι αμφότερα τα ΣΔΕ (..../2024 και/2024) με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος και ΦΠΑ των ετών 2018-2019 και 2020 αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσωπικό λογαριασμό του στο taxisnet και προκύπτει η ανάγνωσή τους στις 23/08/2024.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024, “Επαρκής αιτιολογία”, 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 77 του ν. 5104/2024, “Βάρος απόδειξης”, ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, επιπλέον, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά της νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης της είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως της 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 της αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με

την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 76 του Ν.5104/2024, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή ο έλεγχος έχει εκδώσει και κοινοποιήσει τις από 18/09/2024 ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ για τα φορολογικά

έτη 2018,2019,2020 και τις από 18/09/2024 ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2018,2019,2020, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέροντας αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ανάλογο πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το Εισόδημα και τον ΦΠΑ εξεδόθησαν με βάση τις οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων και αναγράφουν τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους, εκθέτει τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία, στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεών τους, στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου. Επίσης οι προσβαλλόμενες πράξεις εμπεριέχουν όλα τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμο βάσιμό τους περιλαμβάνοντας στο σώμα τους τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, τη σύντομη περιγραφή των παραβάσεων και τον επιβαλλόμενο φόρο και το πρόστιμο.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να αναιρέσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σχετικές από 18/09/2024 εκθέσεις θεωρούνται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και αποτελούν πλήρη απόδειξη υπέρ της φορολογικής αρχής.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 25/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την επικύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων

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

Φορολογία Εισοδήματος

υπ' αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	51.887,58 €	51.887,58 €

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	25.943,79 €	25.943,79 €
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	9.918,76	9.918,76
ΣΥΝΟΛΟ	87.750,13 €	87.750,13 €

υπ' αριθμ...../18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	59.728,87 €	59.728,87 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	29.864,44 €	29.864,44 €
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	11.439,12	11.439,12
ΣΥΝΟΛΟ	101.032,43 €	101.032,43 €

υπ' αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2020	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	54.253,32 €	54.253,32 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	27.126,66 €	27.126,66 €
ΣΥΝΟΛΟ	81.379,98 €	81.379,98 €

Φορολογία ΦΠΑ

υπ'αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	28.339,41 €	28.339,41 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	14.169,70 €	14.169,70 €
ΣΥΝΟΛΟ	42.509,11 €	42.509,11 €

υπ'αριθμ. /18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	33.608,93 €	33.608,93 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	16.804,48 €	16.804,48 €
ΣΥΝΟΛΟ	50.413,41 €	50.413,41 €

υπ'αριθμ. / 18-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2020	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	29.346,72 €	29.346,72 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	14.673,36 €	14.673,36 €
ΣΥΝΟΛΟ	44.020,08 €	44.020,08 €

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 εντολή του Προϊσταμένου
της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

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.