



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 21-02-2025

Αριθμός απόφασης: 280

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης, με έδρα στη επί της οδού, κατά: της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, 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 τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του, περιορίστηκε η ζημία χρήσης κατά 7.934,50 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε για την ατομική του επιχείρηση **20** εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **7.934,50 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 1.904,27 ΕΥΡΩ.**

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτοκ. Πληροφοριακό Δελτίο του με το οποίο εστάλησαν στο οι από: α) έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4974/2013 (Κ.Φ.Δ.) που αφορά τον, **Α.Φ.Μ.**, β)/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4974/2013 (Κ.Φ.Δ.) που αφορά τον, **Α.Φ.Μ.** και γ)/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4974/2013 (Κ.Φ.Δ.) που αφορά τον, **Α.Φ.Μ.** στις οποίες, αναφέρεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος στις προαναφερόμενες οντότητες και κρίθηκε ότι στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, εξέδωσαν προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος

Σύμφωνα με το προαναφερόμενο Δελτίο πληροφοριών, ο προσφεύγων, στη χρήση 2018 ζήτησε και έλαβε:

- τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» με **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας 1.160,00€ πλέον Φ.Π.Α.24% 278,40€, ήτοι συνολικής αξίας 1.438,40€.
- επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» με **Α.Φ.Μ.** συνολικής καθαρής αξίας 2.777,40€ πλέον Φ.Π.Α.24% 666,57€, ήτοι συνολικής αξίας 3.443,97€ και
- δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με **Α.Φ.Μ.** συνολικής καθαρής αξίας 3.997,10€ πλέον Φ.Π.Α.24% 959,30€, ήτοι συνολικής αξίας 4.956,40€.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» με **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας 1.160,00€ πλέον Φ.Π.Α.24% 278,40€, ήτοι συνολικής αξίας 1.438,40€, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» με **Α.Φ.Μ.** συνολικής καθαρής αξίας 2.777,40€ πλέον Φ.Π.Α.24% 666,57€, ήτοι συνολικής αξίας 3.443,97€ και δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με **Α.Φ.Μ.** συνολικής καθαρής αξίας 3.997,10€ πλέον Φ.Π.Α.24% 959,30€, ήτοι συνολικής αξίας 4.956,40€.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ) που έλαβε ο προσφεύγων εκδόσεως «.....» με **Α.Φ.Μ.**, ήταν τα ακόλουθα:

Α/Α	Αρ. /Ημερομηνία	Εκδότης	Καθ. αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1			400,00	96,00	496,00
2			400,00	96,00	496,00
3			360,00	86,40	446,40
		Σύνολο	1.160,00	278,40	1.436,40

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ / ΤΙΜ - Δ.Α.) που έλαβε ο προσφεύγων εκδόσεως «.....» με **Α.Φ.Μ.**, ήταν τα ακόλουθα:

Α/Α	Αρ. /Ημερομηνία	Εκδότης	Καθ. αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1			400,80	96,19	496,99
2			399,60	95,90	495,50
3			398,00	95,52	493,52
4			399,20	95,80	493,00
5			396,00	95,04	491,04
6			394,80	94,75	489,55
7			389,00	93,36	482,36
		Σύνολο	2.777,40	666,57	3.443,97

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ / ΤΙΜ – Δ.Α.) που έλαβε ο προσφεύγων εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ., ήταν τα ακόλουθα:

Α/Α	Αρ. /Ημερομηνία	Εκδότης	Καθ. αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1			400,00	96,00	496,00
2			400,00	96,00	496,00
3			399,00	95,75	494,76
4			399,60	95,90	495,50
5			400,00	96,00	496,00
6			400,50	96,12	496,62
7			402,00	96,48	498,48
8			400,00	96,00	496,00
9			400,00	96,00	496,00
10			396,00	95,04	491,04
		Σύνολο	3.997,10	959,30	4.956,40

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας - Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, παραβίαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ., η αιτιολογία έκδοσης της πράξης είναι πλημμελής και ουσιαστικά η έκδοση της πράξης αστήρικτη. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους του.
2. Το βάρος της απόδειξης της φερόμενης ως παράβαση φέρει η Διοίκηση – Δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής– Καλή Πίστη
3. Παραβίαση τεκμηρίου αθωότητας.
4. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **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.....**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “**Άρθρο 5 Διασφάλιση**

αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής

της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: *«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις*

του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της

φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως: α) στη σχετική από Έκθεση Ελέγχου της με ελεγχόμενη την οντότητα – Α.Φ.Μ., β) στη σχετική από/2023 Έκθεση Ελέγχου της με ελεγχόμενη την οντότητα – Α.Φ.Μ., γ) στη σχετική από/2022 Έκθεση Ελέγχου της με ελεγχόμενη την οντότητα – Α.Φ.Μ., τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται από τον έλεγχο του και β) στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος (Ν.4172/2013, Ν.4987/2022), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, του

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους για τους ακόλουθους λόγους και για τους τρεις εκδότες των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων:

Επειδή, Ουδέποτε εγκαταστάθηκαν στις διευθύνσεις που έχουν δηλώσει ως έδρα, οι οποίες έχουν δηλωθεί και ως διευθύνσεις κατοικίας, ούτε έχουν ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια φορολογική αρχή

Επειδή, Δεν δήλωσαν αλλά και δεν εντοπίστηκαν από τον έλεγχο άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις.

Επειδή, Δεν πραγματοποιήσαν αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας . Δεν δήλωσαν κανένα προμηθευτή, ούτε δηλώθηκαν ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες οντότητες

Επειδή, δεν πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψης υπηρεσιών

Επειδή, Δεν πραγματοποίησαν εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες

Επειδή, Δεν απασχόλησαν ποτέ προσωπικό ούτε έχουν απογραφεί στον ΕΦΚΑ .

Επειδή, Δεν διέθεταν μεταφορικά μέσα

Επειδή, Δεν διέθεταν τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει στη συνήθη συναλλακτική πρακτική, πόσο δε μάλλον για επιχειρήσεις με φερόμενες πωλήσεις αντίστοιχες με των προαναφερόμενων.

Επειδή, Δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος

Επειδή, από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις «.....», **ΑΦΜ**, «.....», **ΑΦΜ** και «.....», **ΑΦΜ**, ήταν μεν, κατά την ελεγχόμενη χρήση, φορολογικά υπαρκτές, αλλά κατ' ουσίαν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές και δεν απέκτησαν ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσουν οποιαδήποτε συναλλαγή, ώστε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν, είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ειδικότερα, πρόκειται για επαγγελματικά εξαφανισμένες επιχειρήσεις που δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, αλλά λειτουργούν με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, φέροντας τα κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των εικονικών επιχειρήσεων.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε το διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε καταχωρήσει τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανενός είδους στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως έγγραφα διακίνησης, μεταφοράς, τρόπο εξόφλησης κτλ.

Επειδή, από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύεται και στοιχειοθετείται πλήρως η διαπίστωση του ελέγχου ότι το σύνολο των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, που ζήτησε και έλαβε ο προσφεύγων, είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είχε σκοπό να φοροδιαφύγει είναι έωλος καθώς η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων διενεργήθηκε προφανώς προκειμένου να αυξήσει τις δαπάνες του, μειώνοντας έτσι τα φορολογητέα κέρδη του στο εισόδημα. Επιπρόσθετα, με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων αύξησε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. αγορών – δαπανών, μειώνοντας έτσι το σύνολο φόρου για καταβολή.

Επειδή, το ζήτημα της καλής πίστης δεν μπορεί να εξεταστεί αφού οι κρινόμενες συναλλαγές αποδείχθηκαν εικονικές στο σύνολο τους, ενώ το ζήτημα αυτό εξετάζεται μόνο για τις περιπτώσεις των ληφθέντων στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κάτι που δεν συντρέχει εν προκειμένω.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, για την ενεργοποίηση (της ουσιαστικής πτυχής) του τεκμηρίου της αθωότητας πρέπει να υφίσταται αμετάκλητη, αθωωτική απόφαση ή απαλλακτικό βούλευμα επί κατηγορίας «ποινικής φύσης» κατά την αυτόνομη έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ και να υπάρχει επαρκής σύνδεσμος μεταξύ της πρώτης (ποινικής φύσεως) διαδικασίας με την επακόλουθη (όχι απαραίτητα ποινικής φύσεως) διαδικασία, τέτοιος σύνδεσμος συντρέχει, ιδίως, όταν στις δύο διαδικασίες εξετάζεται η συνδρομή των ίδιων ή ουσιωδώς ομοίων πραγματικών περιστάσεων. Στις περιπτώσεις αυτές σύμφωνα με τη σχετική νομολογία υφίσταται υποχρέωση σεβασμού της προηγηθείσας αμετάκλητης αθωωτικής κρίσης από τη δημόσια (λ.χ. δικαστική) αρχή που επιλαμβάνεται της επακόλουθης (όχι απαραίτητα ποινικής φύσεως) διαδικασίας. Η ως άνω υποχρέωση σεβασμού της αμετάκλητης αθωωτικής κρίσης δεν αποκλείει τη δυνατότητα απόκλισης από αυτήν. Ο διοικητικός δικαστής μπορεί να αποκλίνει από την αθωωτική κρίση του ποινικού δικαστή, κατόπιν ειδικής αιτιολογίας στηριζόμενος: α) στη διαφοροποίηση μεταξύ των προϋποθέσεων του ποινικού αδικήματος και της αντίστοιχης διοικητικής παράβασης είτε β) στο χαμηλότερο βαθμό απόδειξης της διοικητικής παράβασης που ισχύει στη διοικητική δίκη, σε σχέση με εκείνο που διέπει την ποινική δίκη για το αντίστοιχο ποινικό αδίκημα είτε γ) (και) σε στοιχεία που δεν είχε λάβει υπόψη του το ποινικό δικαστήριο ή το δικαστικό συμβούλιο.

Επειδή, εξάλλου, το τεκμήριο της αθωότητας έχει ως συνέπεια όχι τη δέσμευση του διοικητικού δικαστή αλλά την υποχρέωση του να συνεκτιμήσει ειδικώς την αμετάκλητη ποινική απόφαση κατά τρόπο που δεν θέτει εν αμφιβόλω το αθωωτικό αποτέλεσμα της ποινικής δίκης.

Επειδή, η ερμηνευτική εκδοχή του τεκμηρίου της αθωότητας που προκρίνεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με την οποία η διοίκηση στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής οφείλει να απέχει από τον καταλογισμό του οφειλόμενου φόρου μέχρι την καταδίκη του ελεγχόμενου από το ποινικό δικαστήριο, δεν έχει κανένα νομικό έρεισμα στις συναφείς νομοθετικές διατάξεις, τη σχετική Νομολογία των Εθνικών Δικαστηρίων, του Δ.Ε.Ε. και του Ε.Δ.Δ.Α. καθώς και τη Θεωρία.

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη δεν αφορά την επιβολή κυρώσεων με βάση ποινικές διατάξεις, ώστε να μπορεί να τεθεί ζήτημα τεκμηρίου αθωότητας, αλλά αντιθέτως αφορά σε διοικητική κύρωση. Αλυσιτελώς δε προβάλλεται ζήτημα τεκμηρίου αθωότητας, όταν η προσβαλλόμενη πράξη αφορά διοικητική πράξη καταλογισμού φόρου και συναφούς με αυτόν προστίμου.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, καταρχήν, 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 προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

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 **31 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2022)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «**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. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο**».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παράγραφο **1 του άρθρου 28 (Ν.4174/2013 πρώην Κ.Φ.Δ.)** προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, όπως προκύπτει στην ενότητα «8. ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 33 Ν.5104/2024» της σχετικής από/2024 έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του, τηρήθηκαν όλες οι διαδικασίες που αφορούν το «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ». Έτσι, σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ο έλεγχος συνέταξε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και εξέδωσε προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. Ν. 5104/2024, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής. Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με αριθμό πρωτ., με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου Εισοδήματος καθώς και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., αναρτήθηκε ηλεκτρονικά την/2024 και αναγνώστηκε την/2024. Ο προσφεύγων έστειλε ηλεκτρονικά στο υπόμνημα απόψεων, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου Ο έλεγχος απάντησε τεκμηριωμένα στο υπόμνημα του προσφεύγοντος αναγράφοντας στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου ότι εμμένει στα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε νεότερα στοιχεία, ώστε να αναιρούνται τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι έωλος και παντελώς αστήρικτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	127,91	127,91	127,91	0,00
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	19,19	19,19	19,19	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων	241,61	241,61	241,61	0,00

ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	48,33	48,33	48,33	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος	2.150,00	2.150,00	2.150,00	0,00
Ζημίες χρήσης	38.502,71	30.568,21	30.568,21	7.934,50
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	2.459,16	2.459,16	2.459,16	0,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.