



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1676

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
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. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα στηνκατά των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου

του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε επανέναρξη εργασιών στις 01-12-2008 με κύρια δραστηριότητα:

Α) Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 4.821,76 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 1.205,44€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 248,79 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **6.275,99 €**.

Β) Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 6.312,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 3.156,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **9.468,00 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις απόεκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στιςστον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και αναγνώσθηκαν στις **20-12-2024**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έτος 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ.πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Γ Υποδιεύθυνση) (αριθ. πρωτ.στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) για λήψη έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία με την επωνυμία, με αντικείμενο εργασιών

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι το έτος 2018 η εν λόγω εταιρεία εξέδωσε τετρακόσια (400) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 8.240.496,53 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.977.719,17 ευρώ. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εταιρεία είναι και ο προσφεύγων, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.
2018	6	26.300,00 €	6.312,00 €

Ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα τη με αριθ. πρωτ.Πρόσκληση για την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και τη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού μαζί με την ως άνω εντολή ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω Πρόσκληση και προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα.

Ακολούθως, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό**Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)** με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επί του ως άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και διατύπωσε εγγράφως απόψεις με το αριθ. πρωτ.έγγραφο.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίζονται λογιστικά μετά την προσθήκη στα δηλωθέντα αποτελέσματα της αξίας των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα διαχειριστικής περιόδου	152.983,49
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου χρήσεως	152.983,49
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
α. Παροχές σε εργαζόμενους	50.071,15
β. Διάφορα λειτουργικά έξοδα	106.187,27
γ. Αποσβέσεις	1.570,73
Σύνολο Δαπανών	157.829,15

Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα — ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ	-4.845,66
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου (εικονικές αγορές - δαπάνες) βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου — εικονικά φορολογικά στοιχεία	26.300,00
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα βάσει ελέγχου (ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ)	21.457,12
Διαφορά φόρου που οφείλεται	21.455,73
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	248,79
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024	1.205,44

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, ο έλεγχος απορρίπτει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών των εν λόγω δαπανών ύψους 6.312,00 € για την επιχείρηση του προσφεύγοντος βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 παρ.1 και 32 παρ.1 του ν.2859/2000 καθώς και της ΠΟΛ.1097/2016 εγκυκλίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη - Αοριστία και ελλιπής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου.

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Μη διενέργεια αυτοτελή ελέγχου για σκοπούς Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 του ν.2859/2000.

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των τιμολογίων – Καλή πίστη του λήπτη: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε ορθή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και δεν τεκμηριώνει επαρκώς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει ν' ακυρωθούν. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και χωρίς να γίνουν επαληθεύσεις στη δική του επιχείρηση, καθώς και ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν όντως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και πάλι έχει δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α. διότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 32 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

...

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

...».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1097/2016 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη

φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

...

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΚΑΙ 4^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν άρθρου 79 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν άρθρου 77 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«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 της παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 5 του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του -

εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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 ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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. ...».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εταιρεία με την επωνυμία και ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω α.ε. είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, μεταξύ άλλων, για τους κάτωθι λόγους:

1. Βάσει των κατασχεθέντων λογιστικών αρχείων καθώς και συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) η οντότητα φέρεται να παρέχει υπηρεσίες και να πωλεί υλικά και εμπορεύματα, χωρίς να προκύπτουν οι αγορές της και η λήψη των αντίστοιχων υπηρεσιών, αφού το 99,9% της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων των εξόδων - δαπανών - αγορών της οντότητας, ήτοι ποσό καθαρής αξίας 8.201.777,74 € σε σύνολο εξόδων - δαπανών - αγορών ποσού 8.209.906,73 € αφορά στη λήψη αγαθών και υπηρεσιών από τις ανύπαρκτες συναλλακτικά οντότητες: (ποσού 357.140,00 €).
 2. Από 01-01-2018 έως 30-06-2018 η οντότητα δεν δήλωσε ότι απασχόλησε προσωπικό, ενώ βάσει των λογιστικών της βιβλίων και των κατασχεθέντων φορολογικών της στοιχείων φέρεται να έχει διενεργήσει πωλήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορευμάτων σε οκτώ (8) πελάτες της εκδίδοντας 47 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.192.703,80 €. Περαιτέρω, η οντότητα από 01-07-2018 έως 31-12-2018 δήλωσε ότι απασχόλησε με πλήρη απασχόληση τρία άτομα με τις ειδικότητες: α) οδηγός επιβατηγών (ένα άτομο) και β) υπάλληλος γραφείου (δύο άτομα) και ένα άτομο με μερική απασχόληση και ειδικότητα υπάλληλος γραφείου. Ταυτόχρονα, στην ίδια χρονική περίοδο, η οντότητα φέρεται να έχει εκδώσει 352 φορολογικά στοιχεία σε 91 πελάτες καθαρής αξίας 7.046.292,73 €. Τα τιμολόγια που εξέδωσε αφορούν σε παροχή υπηρεσιών και κατασκευές τεχνικών έργων, τεχνικών μελετών, εμπόριο υλικών και εμπορευμάτων.
 3. Δεν εντοπίστηκαν συμφωνητικά για παροχή υπηρεσιών - κατασκευή τεχνικών έργων με τρίτους.
 4. Η οντότητα κατά το έτος 2018 αν και φέρεται να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες σε τουλάχιστον έξι (6) πελάτες, οι οποίες διενεργούνται δεν εμφανίζει αντίστοιχα έξοδα διαμονής και μετακίνησης εργατικού προσωπικού.
 5. Στη συντριπτική τους πλειοψηφία τους τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την οντότητα δεν έχουν συνημμένες τις σχετικές επιμετρήσεις έργων.
 6. Η οντότητα φέρεται να πραγματοποιεί πληθώρα συναλλαγών με διακίνηση αγαθών από το υποκατάστημά της επί της οδού γεγονός που διαψεύδεται από την ιδιοκτήτρια του συγκεκριμένου χώρου (οικοπέδου), η οποία δηλώνει υπεύθυνα ότι από τον συγκεκριμένο χώρο δεν έλαβε χώρα διακίνηση εμπορευμάτων.
 7. Η οντότητα κατά το έτος 2018 φέρεται να διενεργεί πωλήσεις 48.161 παλετών σε δύο πελάτες εκδίδοντας 71 φορολογικά στοιχεία, ενώ δεν έχει προβεί σε αντίστοιχες αγορές παλετών ούτε εμφανίζει αποθέματα (παλέτες) στο αντίστοιχο κονδύλι του ισολογισμού της 31-12-2017.
 8. Τα ενσώματα πάγια, τα οποία είναι απαραίτητα για τη λειτουργία της οντότητας, για το έτος 2018 είναι αμελητέα.
 9. Βάσει των λογιστικών βιβλίων έτους 2018 προκύπτει ότι η οντότητα ουσιαστικά δεν εξοφλεί τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές της και δεν εισπράττει τις απαιτήσεις της από τους πελάτες της.
- Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία και ΑΦΜ κατά το υπό κρίση έτος 2018 είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 26.300,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.312,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 32.612,00 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.**

Επειδή, ο έλεγχος με βάση τα στοιχεία του εν λόγω Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής απέδειξε πλήρως την εικονικότητα στο σύνολό τους των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη και ο αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή επιπλέον, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε δικαιολογητικά και στοιχεία τα οποία δεν είναι πλήρη, επαρκή και ικανά ώστε να αποδεικνύουν ανεπιφύλακτα τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών με τον συγκεκριμένο εκδότη και το ύψος αυτών. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες γίνονται δεκτές από την Υπηρεσία μας:

- Η αναγραφόμενη αιτιολογία στα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ) είναι γενική και αόριστη.
- Στην πλειονότητα των περιπτώσεων τιμολόγησης δεν προκύπτει η σύνδεση των παρεχόμενων υπηρεσιών με την αξία, υφίσταται δηλαδή αναντιστοιχία.
- Δεν συνάφθηκαν/προσκομίσθηκαν συμβάσεις με την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων από τις οποίες να προκύπτουν αναλυτικά οι ειδικότεροι όροι των παρεχόμενων υπηρεσιών. Εκ των δύο δε μόνο που προσκομίσθηκαν προκύπτει ότι αυτές δε φέρουν βέβαιη ημεροχρονολογία υπογραφής τους, ούτε είναι θεωρημένες, με αποτέλεσμα να αμφισβητείται το αποδεικτικό κύρος τους.
- Από τα παραστατικά τραπεζής που προσκομίσθηκαν δεν προκύπτει άμεσα η εξόφληση των συναλλαγών.
- Τα Τ.Π.Υ. που προσκομίσθηκαν για τις συναλλαγές με την εταιρεία με την επωνυμία αναγράφουν ποσά άνω των 500,00 €, των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής βάσει των διατάξεων της περ.β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος και ο έλεγχος ορθώς προέβη στην αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτή ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024 εκδόθηκε το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, το οποίο εστάλη ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα.

Επειδή, με το εν λόγω ΣΔΕ έγιναν γνωστά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου τα οποία αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της οφειλής βάσει του ελέγχου σε σχέση με αυτά της δήλωσης. Επίσης, με αυτό δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα εντός της εκ του νόμου οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να υποβάλλει τις ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού των φόρων και προστίμων και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπερ και εν τέλει έπραξε με το αριθ. πρωτ.έγγραφο.

Επειδή, στις φορολογικές διαφορές το δικαίωμα σε προηγούμενη ακρόαση ενεργοποιείται με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο του σημειώματος διαπιστώσεων, καθόσον με αυτό καλείται ρητά ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του αναφορικά με τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου. Κατ' επέκταση, η κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσης του διοικούμενου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της διαφοράς, καθώς με το σημείωμα αυτό παρέχεται σαφώς και αναντίρρητα στον διοικούμενο η δυνατότητα να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς, ενώπιον του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος που αναφέρεται στην παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος στην περίπτωση που η φορολογική αρχή έχει, προηγουμένως της έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, κοινοποιήσει στον φορολογούμενο το προβλεπόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, όπως έγινε εν προκειμένω.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, από τον έλεγχο συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η απόαυτοτελής έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ενώ στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος γίνεται σχετική μνεία (βλ. σελ.24) όπου αναγράφεται αυτολεξεί ότι: «έγινε έλεγχος και συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την φορολογία Φ.Π.Α.».

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, επιπλέον από την Υπηρεσία μας έχουν εκδοθεί οι με αριθμό απορριπτικές αποφάσεις σε σχετικές προσφυγές του προσφεύγοντος, αναφορικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Α) Η με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	4.821,76 €
Πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ	1.205,44 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	248,79 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.275,99 €

Β) Η με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	6.312,00 €
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ	3.156,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.468,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α**

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.