



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 10/04/2020

Αριθμός απόφασης: 737

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά :

α) των υπ' αριθμ. /24-12-2019 και /24-12-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού και φορολογικού 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014), αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) των υπ' αριθ. /24-12-2019 και /24-12-2019 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. /24-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 30.676,86€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 31.462,19€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.275,23€, ήτοι συνολικό ποσό **66.414,28€**.

2) Με την υπ' αριθμ. /24-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 39.567,32€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 19.783,66€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.639,84€, ήτοι συνολικό ποσό **64.990,82€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 24/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των νόμων 2238/1994 και 4172/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. /14-5-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε βάρος του προσφεύγοντος.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος (ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο: «Λιανικό εμπόριο αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων σε εξειδικευμένα καταστήματα»), τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. και φορολ. έτους 2014, τις τραπεζικές κινήσεις και τα υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά που κατέθεσε ο προσφεύγων επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών (άρθρο 14 του ν. 4174/2013) και επί του σημειώματος διαπιστώσεων (άρθρο 28 του ν.4174/2013),

Για τη χρήση 2013

α) προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά **61.660,00€** και β) διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **36.195,00€**, η οποία θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν.2238/1994** και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Για τη χρήση 2014

α) διαπίστωσε εισόδημα από ακίνητη περιουσία ύψους **3.200,00€** και β) διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **121.700,00€**, η οποία και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας

που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **21§4 του ν.4172/2013**.

3) Με την υπ' αριθμ.**/24-12-2019** Οριστική Πράξη Προσδιορισμού προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο:

α) ίσο με **200€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. β' του ν.2523/1007 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $600 \times 1/3 = 200$) διότι δεν τήρησε το ειδικό βιβλίο Μεταπωλητή Μεταχειρισμένων Αγαθών, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΦΠΑ, κατά παράβαση της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ.

β) ίσο με **1.200,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν.2523/1007 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $600 \times 6 \times 1/3 = 1.200$) διότι δεν εξέδωσε έξι (6) Α.Π.Υ. από 01/01-31/12/2013, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της κάθε συναλλαγής, κατά παράβαση των άρθρων 1§1 και 7§1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ).

γ) ίσο με **12.002,50€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν.2523/1007 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $48.010,00 \times 25\% = 12.002,50$) διότι δεν εξέδωσε σε τέσσερις (4) περιπτώσεις τιμολόγιο πώλησης, από 01/01-25/07/2013, η δε αποκρυβείσα αξία έκαστου είναι μεγαλύτερη των 1200€, συνολικής καθαρής αξίας 48.010,00€.

δ) ίσο με **2.500,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ν.2523/1007 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $10.000,00 \times 25\% = 2.500,00$) διότι δεν εξέδωσε από 26/7-31/12/2013 σε μια (1) περίπτωση τιμολόγιο πώλησης, καθαρής αξίας 10.000,00€, ήτοι η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5000€.

ε) ίσο με **250,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2γ' του ν.4174/2013 διότι δεν εξέδωσε από 26/7-31/12/2013, σε μια (1) περίπτωση τιμολόγιο πώλησης, καθαρής αξίας 3.650,00€, ήτοι η αποκρυβείσα αξία είναι μικρότερη των 5000€, κατά παράβαση του άρθρου 54§1 θ' του ν.4174/2013.

4) Με την υπ' αριθμ.**/24-12-2019** Οριστική Πράξη Προσδιορισμού προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο:

α) ίσο με **200€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 περ. β' του ν.2523/1007 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, (ήτοι $600 \times 1/3 = 200$) διότι δεν τήρησε το ειδικό βιβλίο Μεταπωλητή Μεταχειρισμένων Αγαθών το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΦΠΑ κατά παράβαση της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ και

β) ίσο με **500,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2γ' του ν.4174/2013 διότι δεν εξέδωσε, σε δύο (2) περιπτώσεις Α.Π.Υ., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της κάθε συναλλαγής, κατά παράβαση του άρθρου 54§1 θ' του ν.4174/2013.

Τα ως άνω προσβαλλόμενα πρόστιμα εκδόθηκαν από την Προϊστάμενη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν του πορίσματος της από 24/12/2019 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της ως άνω Προϊσταμένης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και την εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- **Τυπικοί λόγοι ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων**

1. Παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος, οι γενικές αρχές και η προσήκουσα διαδικασία του ελέγχου.

1.α. Η φορολογική αρχή ουδόλως απέδειξε την αρμοδιότητά της για τον έλεγχο των φορολογικών του υποχρεώσεων.

1.β. Εμμέσως πλην σαφώς παραβιάστηκε η συνταγματική αρχή της προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20§1 του Συντάγματος) και άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς ναι μεν του κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων, πλην όμως εις την έκθεση ελέγχου συμπεριελήφθησαν διαπιστώσεις διαφορετικές και περισσότερες από εκείνες που εμπεριέχονται στο σημείωμα ελέγχου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την ΣτΕ 519/2014.

1.γ. Η φορολογική αρχή δεν συνέταξε νομίμως έκθεση κατάσχεσης, παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 24§3 και άρθρου 24§4 του ν.4174/2013.

1.δ. Η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε σε αίτησή του και δεν επέτρεψε την λήψη αντιγράφων εκ των κινήσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς και την χορήγηση λοιπών πληροφοριών, απαραίτητων για την κατάρτιση των απόψεων του επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

1.ε. Για την επιβολή των προστίμων δεν προηγήθηκε η έκδοση και η επίδοση προσωρινών προστίμων όπως τούτο σαφώς ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

2. Από το περιεχόμενο των οριστικών πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη ήτοι:

2.α. Οι διατάξεις που προβλέπουν τον προσδιορισμό του φόρου, του πρόσθετου φόρου, της ειδικής εισφοράς.

2.β. Η υπογραφή της Προϊσταμένης.

2.γ. Η απόδειξη περί μη τήρησης του βιβλίου μεταχειρισμένων

2.δ. Η γενεσιουργός αιτία που αναζητείται η έκδοση των Α.Π.Υ. και των τιμολογίων πώλησης

2.ε. Η παράβαση της μη τήρησης του βιβλίου μεταχειρισμένων αφορά παράλειψη του ν.2859/2000 και όχι παραβάσεις του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ, που του καταλογίστηκαν.

3. Από το περιεχόμενο των πράξεων επιβολής προστίμων δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των αποδιδόμενων σε βάρος του παραβάσεων περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθώς ουδόλως αποδεικνύεται η ημερομηνία διάπραξης έκαστης παράβασης, η αξία έκαστης παράβασης, η αιτία για την οποία αναζητείται η έκδοση ενός εκάστου

φορολογικού στοιχείου, το ονοματεπώνυμο του αντισυμβαλλόμενου.

4. Με τις πράξεις επιβολής προστίμου μεταξύ άλλων επιβάλλεται και ένα ενιαίο πρόστιμο για πλείονες της μιας αυτοτελών παραβάσεων.

• **Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων**

1. Ενώ ο έλεγχος είχε ολοκληρωθεί και μετά το πέρας αυτού, η φορολογική αρχή συνέταξε το υπ' αριθ./29-10-2019 σημείωμα διαπιστώσεων, στο οποίο συμπεριέλαβε το σύνολο των διαπιστώσεων και του το κοινοποίησε στις 8/11/2019, στη συνέχεια και μετά την υποβολή του υπ' αριθ. πρωτ./27-11-2019 υπομνήματός του με ένα απαράδεκτο και ανεπίτρεπτο τρόπο, συνεχίζει να ελέγχει και να επιδίδεται στην έρευνα προς πάσα κατεύθυνση προκειμένου να αντλήσει οποιαδήποτε φορολογική ύλη και να επιβάλει φόρο. Συγκεκριμένα, ζητά στοιχεία από την, ερευνά την εταιρεία, αλληλογραφεί με την ναυτιλιακή εταιρεία Μετά τα νέα στοιχεία που προέκυψαν η φορολογική αρχή δεν του κοινοποίησε νέο συμπληρωματικό αίτημα του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και δεν του ζήτησε εξηγήσεις και σχετικές διευκρινήσεις.

2. Παράβαση του άρθρου 28 και 64 του ν.4174/2013 διότι από την έκθεση εισοδήματος δεν διευκρινίζεται η μη έκδοση συνολικού ύψους 61.660,00€ από ποια χρηματικά κονδύλια προέρχεται, και πως αυτή αποδείχθηκε. Από ποια επιμέρους χρηματικά κονδύλια αποτελείται το ποσό των 36.195,00€. Πως η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ως έμπορος αυτοκινήτων δεν είχε στην διάθεση του την 1/1/2013 ούτε ένα ευρώ.

3. Όσον αφορά την έκθεση του ΚΒΣ επισημαίνει ότι δεν ίσχυαν οι διατάξεις αυτές τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους και ότι με πράξη ΚΒΣ επιβάλλονται πρόστιμα που προβλέπει ο ν.2859/2000. Επίσης, οι διατάξεις του ν.4337/2015 και του ν.2523/1997 προβλέπουν την επιβολή προστίμων και δεν καθιερώνουν υποχρεώσεις του ΚΒΣ ή του ΚΦΑΣ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση

που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **62§§2, 3, και 4 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 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 της έκδοσης 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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003 - 01/01-31/12/2014, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, ο έλεγχος την 8/11/2019 κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./29-10-2019 σημείωμα διαπιστώσεων, τις με αριθμό και προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. και φορολ. έτους 2014, αντίστοιχα, καθώς και τις με αριθμό και προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014, αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε **για τη χρήση 2013** ότι το ποσό των **212.591,00€** δεν δικαιολογείται και αποτελεί προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του ν.2238/1994 και **για τη χρήση 2014** το ποσό των **66.377,54€** δεν δικαιολογείται και αποτελεί προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν.4172/2013.

Επίσης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ο προσφεύγων δεν τήρησε το Ειδικό βιβλίο Μεταπωλητή μεταχειρισμένων αγαθών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.2859/2000 και ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε σε επτά (7) περιπτώσεις, τη χρήση 2013 και σε δύο (2) περιπτώσεις τη χρήση 2014, Α.Π.Υ. χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί από τον έλεγχο το ποσό της μη έκδοσης, κατά παράβαση των άρθρων 1§1 και 7§1 του ΚΦΑΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας το με αριθμ./27-11-2019 υπόμνημά του.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, τους ισχυρισμούς που ο προσφεύγων προέβαλε με το ως άνω υπόμνημα καθώς και τα συνημμένα δικαιολογητικά και για κάποιες καταθέσεις διαφοροποίησε τις διαπιστώσεις του κάνοντας δεκτούς τους ισχυρισμούς του, ενώ για κάποιες άλλες, προκειμένου να βγάλει ασφαλή συμπεράσματα προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος **απέστειλε το με αριθμ./4-12-2019 έγγραφο προς την** με το οποίο ζητούσε να του χορηγηθούν τα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης των συναλλαγών που ο προσφεύγων επικαλέστηκε ότι αποτελούν επανακαταθέσεις. Με το αριθμ./19-12-2019 έγγραφό της, η απέστειλε τα ως άνω παραστατικά από τα οποία προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο, ΑΦΜ:

Εν συνεχεία, το Κ.Ε.ΦΟΜΕ.Π. προέβη σε περαιτέρω έρευνα και διαπίστωσε ότι ο ως άνω καταθέτης είναι ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής της εταιρείας, ΑΦΜ:, με αντικείμενο Επίσης, εμφανίζεται ως πελάτης στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της εταιρείας, ΑΦΜ:, με δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ», με ποσό 78.395,05€, στη χρήση 2012, χωρίς ο ίδιος να έχει κάνει έναρξη εργασιών.

Από περαιτέρω έλεγχο στο βιβλίο εισερχομένων οχημάτων που ο προσφεύγων τηρούσε καθώς και από έλεγχο στο σύστημα πληροφόρησης οχημάτων της ΑΑΔΕ, η φορολογική αρχή αποφάνθηκε ότι οι κρινόμενες πιστώσεις/ καταθέσεις αφορούν πωλήσεις οχημάτων του προσφεύγοντος προς τον, χωρίς να έχουν εκδοθεί τιμολόγια πώλησης, συνολικής αξίας 61.660,00€, στη χρήση 2013.

Επειδή, ομοίως ο έλεγχος προκειμένου να αντικρούσει τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επανακαταθέσεις ποσών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς τη χρήση 2014, διερεύνησε περαιτέρω, το υπ' αριθ./23-9-2014 τιμολόγιο πώλησης της εταιρείας, το οποίο ήταν καταχωρημένο στα βιβλία του προσφεύγοντος και με το οποίο ο προσφεύγων αγόρασε ένα σκάφος μεταχειρισμένο μήκους 18,75 και πλάτους 5,10 με δύο μηχανές, συνολικής αξίας 206.800,00€.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος ζήτησε, στα πλαίσια του άρθρου 15 του ν.4174/2012, από την ως άνω ναυτιλιακή εταιρεία να του γνωρίσει τον τρόπο εξόφλησης του εν λόγω τιμολογίου. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για την εξόφληση του σκάφους δόθηκε η με αριθ. επιταγή της τράπεζας ποσού 103.500,00€, στις 29/8/2014, σε διαταγή

Επειδή, η παραπάνω επιταγή είναι ονομαστική με την οποία πληρώθηκε δαπάνη του προσφεύγοντος, χωρίς να προκύπτει σχέση του προσφεύγοντος με τον εκδότη της επιταγής, ο έλεγχος το ποσό αυτό το αντιμετώπισε ως ποσό αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης που φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4170/2013.

Επειδή, στη συνέχεια, την 24/12/2019 ο έλεγχος συνέταξε εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, με το πόρισμα της από 24/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, διαφοροποίησε τις διαπιστώσεις του σε σχέση με το σημείωμα διαπιστώσεων και :

Για τη χρήση 2013

α) προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά **61.660,00€** (μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα σε σχέση τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος) και β) διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **36.195,00€**, η οποία θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **48§3 του ν.2238/1994**.

Για τη χρήση 2014

α) διαπίστωσε εισόδημα από ακίνητη περιουσία ύψους **3.200,00€** και β) διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους **121.700,00€**, (μεγαλύτερη αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη σε σχέση με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος) η οποία και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **21§4 του ν.4172/2013**.

Επειδή, ομοίως, με το πόρισμα της από 24/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαπιστώθηκαν παραβάσεις (μη έκδοσης ΑΠΥ και μη τήρησης ειδικού βιβλίου μεταπωλητή μεταχειρισμένων αγαθών) που επισύρουν πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους **16.152,50€** τη χρήση 2013 (δυσμενέστερο πρόστιμο σε σχέση με τη προσωρινή πράξη) και ύψους 700€ τη χρήση 2014.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι υφίσταται παραβίαση του άρθρου 20§2 του Συντάγματος καθώς η έκθεση ελέγχου περιέχει κρίσεις και διαπιστώσεις για παραβάσεις (μη έκδοσης Α.Π.Υ. και τιμολογίων πώλησης) οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο υπ' αριθ./29-10-2019 σημείωμα διαπιστώσεων και για τις οποίες δε του χορηγήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ώστε να παράσχει εξηγήσεις και να τις αντικρούσει το πρώτον ενώπιον της φορολογικής αρχής και συνεπώς το σύνολο των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνει ακυρωτέο κατά παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως του. Επίσης, ισχυρίζεται ότι με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του επιβλήθηκαν πρόστιμα και φόροι μεγαλύτερα από αυτά που είχαν κοινοποιηθεί με τις προσωρινές πράξεις. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μετά τα νέα στοιχεία που προέκυψαν, η φορολογική αρχή όφειλε να του κοινοποιήσει νέο συμπληρωματικό αίτημα του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και να του ζητήσει εξηγήσεις και σχετικές διευκρινήσεις.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε (ΣΤΕ 519/1994).

Επειδή, με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν, ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να εκφράσει τις τυχόν αντιρρήσεις του σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου που προέκυψαν μετά το σημείωμα διαπιστώσεων, σε σχέση με την μη έκδοση Α.Π.Υ. προς τον και την με αριθ. επιταγή της, ποσού 103.500,00€, σε διαταγή

Επομένως, ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι βάσιμος καθώς η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων **28§1** και **62§§2,3,4** του **ν. 4174/2013**, και οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι **τυπικά πλημμελείς** και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: *«Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου»* στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους

(νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **21/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**, **και την ακύρωση για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια)** σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό:

α) των υπ' αριθμ. /24-12-2019 και /24-12-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού και φορολογικού 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014), αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) των υπ' αριθ. /24-12-2019 και /24-12-2019 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.