



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-5-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1242

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ. κατά των με αριθμ.: **α) .../15-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρ.7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2013, **β)/15-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρ.7 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, **γ)/15-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), **δ)/15-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, **ε) .../15-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, **στ) .../15-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2015, **ζ)/15-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρ.79 παρ.1 του ν.4472/2017 και **η)/15-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 79 παρ.1 του ν.4472/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την υπ' αριθμ.. ..20-1-2021 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-1-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **.../15-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **3.708,00€**, λόγω λήψης **τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 9.270,00€**, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης της του ... με ΑΦΜ: και του του με ΑΦΜ:
- Με την με αριθμό **..../15-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **1.040,00€**, λόγω λήψης **τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 2.600,00€**, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης της του ... με ΑΦΜ:

- Με την με αριθμό/**15-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013) επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού **2.199,99€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού **2.342,63€**, **ήτοι συνολικό ποσό 4.542,62€**, λόγω λήψης τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 9.270,00€. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης της αξίας των τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, καθώς και προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά 8%.
- Με την με αριθμό/**15-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού **675,98€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού **67,60€**, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **18,20€**, **ήτοι συνολικό ποσό 761,78€**, λόγω λήψης τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 2.600,00€. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης της αξίας των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς.
- Με την με αριθμό .../**15-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους **3.044,43€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ύψους **3366,84€**, **ήτοι συνολικό ποσό 6.411,27€**, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 9.270,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.132,10€.
- Με την με αριθμό/**15-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους **598,80€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ύψους **299,00€**, **ήτοι συνολικό ποσό 897,00€**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 2.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 598,00€.
- Με την με αριθμό/**15-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρ.6 του ν.2523/97, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το άρ. 79 παρ. 1 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.066,05€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 9.270,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.132,10€.
- Με την με αριθμό/**15-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρ.6 του ν.2523/97, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το άρ. 79 παρ. 1 του Ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **299,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 2.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 598,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, δυνάμει των υπ' αριθμ. .../27-5-2020 & .../27-5-2020 εντολών ελέγχου.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. .../6-3-2020 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων, σχετικά με έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων & μετάλλων (scrap), καθώς και το υπ' αριθμ./6-3-2020 δελτίο πληροφοριών της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, σχετικά με έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών μετάλλων.

Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν οι ως άνω εντολές ελέγχου, καθώς και η υπ' αριθμ./2020 γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τα άρθρα 18 και 19 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τα άρθρα 397 και 398 του Ν. 4512/2018, καθώς και η υπ' αριθμ. .../9-6-2020 &/9-6-2020 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, στις οποίες ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης 2015, ενώ υπέβαλε την υπ' αριθμ./17-7-2020 Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία διαβεβαίωνε ότι τα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2013 έχουν χαθεί.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα των εξής φορολογικών παραστατικών :

Αριθμ. τιμ.-Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
ΤΔΑ .../20-12-2013		2.250,00€	517,50€
ΤΔΑ .../11-11-2013		2.400,00€	552,00€
ΤΔΑ .../22-11-2013	...	2.400,00€	552,00€
ΤΔΑ .../18-06-2013		2.220,00€	510,60€
	ΣΥΝΟΛΟ	9.270,00€	2.132,10€

Αριθμ. τιμ.-Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
ΤΔΑ .../22-03-2015		400,00€	92,00€
ΤΔΑ .../10-03-2015		400,00€	92,00€
ΤΔΑ .../10-06-2015		1.800,00€	414,00€
	ΣΥΝΟΛΟ	2.600,00€	598,00€

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και την πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά. Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των ως άνω φορολογικών στοιχείων και προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές.

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε τα υπ' αριθμ..../17-7-2020 &/17-7-2020 Σημειώματα Διαπιστώσεων ελέγχου χρήσεων 2013 και 2015 με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων του αρ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του Φ.Π.Α., τα οποία και επέδωσε στον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα. Επί των ανωτέρω σημειωμάτων, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./1-9-2020 αίτησή του, με την οποία δεν αποδέχεται τον καταλογισμό των προστίμων που προήλθαν από τη λήψη εικονικών τιμολογίων και ζητά να λάβει γνώση της έκθεσης ελέγχου που αναφέρεται στους εκδότες και όλα τα στοιχεία που αφορούν τη δική του εμπλοκή, όπως αντίγραφα των εκθέσεων στους εκδότες με εκείνα τα σημεία που αναφέρουν τους λόγους της εικονικότητας των συγκεκριμένων τιμολογίων, αντίγραφα των διαπιστώσεων του ελέγχου στους εκδότες για τους λόγους από τους οποίους απορρέει και αποδεικνύεται η εικονικότητα, αντίγραφα των εντολών ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κλπ, προκειμένου να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση.

Περαιτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμ./17-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου χρήσης 2013, που αφορά τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 και τον προσωρινό προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2013 και το υπ' αριθμ./17-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου φορολογικού έτους 2015, που αφορά τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και τον προσωρινό προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015. Τα ως άνω Σημειώματα Διαπιστώσεων επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 19-11-2020 από τη Δ.Ο.Υ. Κιλκίς. Επί αυτών, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, το υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημα αντιρρήσεων με όμοιο περιεχόμενο.

Ο έλεγχος, απέρριψε τους ισχυρισμούς που προέβαλλε ο προσφεύγων με το αρχικό υπ' αριθμ./1-9-2020 υπόμνημά του, ενώ δεν έλαβε υπόψη του το δεύτερο, υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημα, καθώς αυτό περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στις 22-12-2020. Στις 15-12-2020 εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων και προσδιορισμού φόρων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Κατάφωρη παραβίαση του δικαιώματός του περί ορθής και προσήκουσας προηγούμενης ακρόασης από τη διοίκηση, καθώς αυτή αρνήθηκε κατ' επανάληψη την παροχή αιτηθέντων εγγράφων του φακέλου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.
2. Μη νόμιμος ο έλεγχος με βάση τις αρχικώς εκδοθείσες εντολές ελέγχου, κατά παράβαση του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013. Τυπική πλημμέλεια. Η διάρκεια και η διασφάλιση τήρησής της για την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας είναι κρίσιμη, ώστε να διασφαλίζεται η ολοκλήρωση του ελέγχου. Δεδομένου ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε βάσει των πληροφοριακών δελτίων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ελλείπει ο καθορισμός συγκεκριμένης διάρκειας.

3. Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο στη χρήση 2013.
4. Πλημμελής αιτιολογία των πράξεων. Έλλειψη αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου.
5. Μη νόμιμη η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική αρχή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή 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 **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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 παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «*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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι : «*Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.*»

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις»

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, με το άρθρο 28 παρ.1 του ΚΦΔ, προβλέφθηκε η υποχρέωση της διοίκησης

να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που αποτελούν αιτιολογία της πράξης.

Επειδή περαιτέρω, με την Πολ 1232/29-11-1999 έγινε δεκτή η άποψη της μειοψηφίας στη υπ' αριθμ. 460/1999 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά, χωρίς να παραβιάζεται το φορολογικό απόρρητο, δεδομένου ότι η κρίση της φορολογικής αρχής του εκδότη των τιμολογίων επηρεάζει την κρίση της φορολογικής αρχής του λήπτη.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Με τα υπ' αριθμ. πρωτ./6-3-2020 (αρ. πρωτ.εισερχ./12-3-2020 της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων) &/6-3-2020 (αρ. πρωτ. εισερχ./12-3-2020 της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων) πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων οι εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που αφορούν τις ατομικές επιχειρήσεις της του με ΑΦΜ:..... και του του με ΑΦΜ: Σύμφωνα με αυτές οι ως άνω ελεγχόμενοι υπήρξαν εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ο προσφεύγων υπήρξε λήπτης φορολογικών στοιχείων των ως άνω εκδοτών στη χρήση 2013 και στο φορολογικό έτος 2015.
- Κατόπιν αυτού η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εξέδωσε τις υπ' αριθμ. ... &/27-5-2020 εντολές ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013) και φορολογικό έτος 2015.
- Στα πλαίσια του ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τις ως άνω εντολές ελέγχου, καθώς και την υπ' αριθμ./2020 γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την έκδοση των προσωρινών πράξεων, ενώ

κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθμ./9-6-2020 και .../9-6-2020 προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα φορολογικά του βιβλία και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έτους 2015, ενώ κατέθεσε την υπ' αριθμ./17-7-2020 υπεύθυνη δήλωση περί απώλειας των στοιχείων της χρήσης 2013.

- Κατόπιν επεξεργασίας όλων των παραπάνω στοιχείων, ο έλεγχος **συνέταξε το υπ' αριθμ./17-7-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο αναγράφει τα εξής:**

«Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση με την υπ' αρ./2020 εντολή ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./06-03-2020 και .../06-03-2020 Πληροφοριακών Δελτίων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αριθμ.εισερχ...../12-03-2020 και/12-03-2020) το οποίο αφορά την Έκθεση Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) της παραπάνω, για τις συναλλαγές του φορολογούμενου «... .. του με Α.Φ.Μ.» (ως λήπτης) με την κάτωθι στοιχείων εκδότρια «... .. του» με Α.Φ.Μ. και «... .. του» με Α.Φ.Μ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013.

Κατόπιν των παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα στη χρήση 2013:

1) α) Λήψη και αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου, στο σύνολό του, εκδόσεως της εταιρείας «..... του» με Α.Φ.Μ.:..... σε τρεις(3)περίπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 7.050,00 ευρώ.

β) Λήψη και αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου, στο σύνολό του, εκδόσεως της εταιρείας «..... του_.....» με Α.Φ.Μ. σε μία (1) περίπτωση συνολικής καθαρής αξίας 2.220,00 ευρώ.

Για το λόγο αυτό επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το 40% της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι **3.708,00€ {(7.050,00€ συν 2.220,00€) Χ 40% =3.708,00€},** σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 3, περίπτωση (β) του Ν. 4337/2015.

Το πρόστιμο γι αυτή την παράβαση είναι 3.708,00€.

2) α) Επίσης για την λήψη και αποδοχή τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... του » με Α.Φ.Μ.: καθαρής αξίας 7.050,00€ β) για την λήψη και αποδοχή ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, στο σύνολό του, εκδόσεως της εταιρείας «..... του » με Α.Φ.Μ.:....., καθαρής αξίας 2.220,00 ευρώ, για την χρήση από 01/01/2013-31/12/2013 συναλλαγές οι οποίες σύμφωνα με τις εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης είναι εικονικές κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 περ. ε του Κ.Φ.Δ.), επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από το άρθρο 79 παρ.1 του Ν.4472/2017, επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 ως λήπτης εικονικού, και είναι ισόποσο με το μισό του φόρου που εξέπεσε ήτοι ποσό **1.066,05€ {(1.621,50€ συν 510,60€) Χ50%=1.066,05€}.**

Το πρόστιμο γι αυτή την παράβαση είναι 1.066,05€.

Ύστερα από τα παραπάνω παρακαλούμε όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της επίδοσης της παρούσας, να υποβάλετε εγγράφως στην υπηρεσία μας, τις απόψεις σας ως προς τις

ως άνω διαπιστωθείσες παραλείψεις και παρατυπίες, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Συμπληρωματικά και εφόσον επιθυμείτε, μπορείτε εντός της ίδιας ως άνω προθεσμίας και οποιαδήποτε εργάσιμη για την υπηρεσία μας ημέρα και ώρα, να παράσχετε και προφορικές διευκρινίσεις επί των ήδη υποβληθεισών εγγράφως απόψεών σας στον Προϊστάμενο της υπηρεσίας μας ή στον υπάλληλο που θα σας υποδείξει».

Ανάλογου περιεχομένου είναι και το υπ' αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού έτους 2015, σε ότι αφορά τις πράξεις προστίμων.

- Τα ως άνω σημειώματα διαπιστώσεων μαζί με τις υπ' αριθμ. ..., .., & προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων του άρ.7 παρ.3 του Ν. 4337/2015 και αρ.79 παρ.1 του Ν. 4472/2017 επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα.
- Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στα ως άνω σημειώματα διαπιστώσεων υπέβαλε την υπ' αριθμ./1-9-2020 αίτησή του - υπόμνημα, με την οποία επικαλούμενος έννομο συμφέρον και βάσει της 490/99 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., ζητούσε, το πλήρες περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου για τα συγκεκριμένα τιμολόγια, που συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, και πιο συγκεκριμένα τα σημεία που αναφέρονται στην επιχείρησή του, αντίγραφο των σημείων που αναφέρει τους λόγους εικονικότητας, τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την εικονικότητα και τους λόγους από όπου αυτή απορρέει, αντίγραφα των εντολών ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και αντίγραφα των πληροφοριακών δελτίων, δεδομένου ότι στο σημείωμα διαπιστώσεων δεν αναφέρονται τα στοιχεία που αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών.
- Στις 17-11-2020 ο έλεγχος συνέταξε τα υπ' αριθμ. ... & σημειώματα διαπιστώσεων που αφορούν τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με ανάλογο περιεχόμενο με αυτό των σημειωμάτων διαπιστώσεων που αφορούσαν τα πρόστιμα, τα οποία και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα διαμέσου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς στις 19-11-2020.
- Επί των ως άνω σημειωμάτων διαπιστώσεων ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κιλκίς το υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημά του με όμοιο περιεχόμενο του αρχικού υπομνήματος.
- Στις 15-12-2020 ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, συντάσσοντας τις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Δεδομένου ότι το υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημα του προσφεύγοντα που αφορά στα προσωρινά σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α. περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στις 22-12-2020, ήτοι μετά την έκδοση των οριστικών πράξεων και την παρέλευση του προβλεπόμενου διαστήματος των είκοσι ημερών, δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο. Ωστόσο, στις εκθέσεις επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του ν. 4337/2015 και επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.79 παρ.1 του Ν.4472/2017), ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα παραθέτοντας τα στοιχεία που αποδεικνύουν την εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων και

παρέπεμψε τον προσφεύγοντα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκειμένου να λάβει γνώση των εκθέσεων ελέγχου των εκδοτών.

Επειδή, από τα προπαρατιθέμενα προκύπτει ότι ναι μεν τηρήθηκε τύποις η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ωστόσο τα σημειώματα διαπιστώσεων του ελέγχου χαρακτηρίζονται από πλήρη έλλειψη των πραγματικών και νομικών λόγων βάσει των οποίων το διοικητικό όργανο διαμόρφωσε την κρίση του, με συνέπεια την αδυναμία του προσφεύγοντα να ασκήσει επί της ουσίας το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς. Περαιτέρω, εσφαλμένα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αρνήθηκε να παρέχει τα ζητούμενα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, καθώς αυτά αποτελούν στοιχεία του φακέλου, στα οποία νομίμως ο ενδιαφερόμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. ... έως και/15.12.2020 πράξεις επιβολής προστίμων και φόρων οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015 είναι τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελίες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]».

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της από **20-01-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** των υπ' αριθμ./15-12-2020,/15-12-2020,/15-12-2020,/15-12-2020,/15-12-2020,/15-12-2020,/15-12-2020,/15-12-2020,/15-12-2020 πράξεων

επιβολής φόρων & προστίμων, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη τήρηση κατ' ουσίαν της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.

Καλείται δε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.