



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021
Αριθμός απόφασης: 3871

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
- ε. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-της με αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

-της με αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

-και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ...../2020 οριστική πράξη επιβολή προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. . Επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας προστίμου άρθρου 79 του ν.4472/2017 ποσού 10.396,00 ευρώ ΕΥΡΩ (50% Χ 20.792,00 ΕΥΡΩ) λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 90.400, 00 ευρώ.

Με την με αριθμ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο ποσό των 2.965,29 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 6.643,88 ευρώ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό ΦΠΑ 17.113,41 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ 50% ΕΥΡΩ 8.556,71 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικό ποσό ΕΥΡΩ **25.670,12 ευρώ.**

Η ως άνω παράβαση ΦΠΑ η διαφορά φόρου ΦΠΑ καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 16/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα κατόπιν του με αριθμ. πρωτ...../2020 (αριθμ. πρωτ...../2020 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθμ. /2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος. Με το προαναφερθέν έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαβιβάσθηκαν οι από 23/11/2020 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 και ν.4174/2013 και ΦΠΑ και ν.4093/2012, στην ελεγκτική αρχή προκειμένου να προβούν στην διενέργεια σχετικού ελέγχου καθώς από το πόρισμα των εν λόγω εκθέσεων διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εντός του φορολογικού έτους 2014 έλαβε τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Α) τριάντα έξι (36) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 84.800,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ εκδοθέντα από την εταιρεία, ΑΦΜ

Α) δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 5.600,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ εκδοθέντα από την εταιρεία, ΑΦΜ

Σημειώνεται ότι η από 23/11/2020 πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 της ΥΕΔΔΕ διαβιβάσθηκε και στην Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προκειμένου να εκδώσει και την σχετική πράξη επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Τυπικές πλημμέλειες του ελέγχου – Παράνομη η προσβαλλόμενη κατά το μέρος που εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Επισημαίνεται ευθύς εξ αρχής ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει κατ' αρχήν κατά το μέρος που εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Και αυτό διότι, εν προκειμένω, η κρίσιμη πράξη καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου εκδόθηκαν δίχως να ακολουθηθεί η προβλεπόμενη στον ΚΦΔ ελεγκτική διαδικασία, ήτοι δίχως προηγουμένως να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός μετά του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Η κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου στο φορολογούμενο προ της οριστικοποίησης της φορολογικής ενοχής αποτελεί στην ουσία αναγκαία προϋπόθεση για τη νομιμότητα και την ομαλή διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας, καθόσον η γνωστοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου και η χορήγηση στο φορολογούμενο δυνατότητας να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτών αποτελεί μέρος του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 Σ), η μη τήρηση της οποίας άγει σε ακυρότητα των πράξεων, που τυχόν θα εκδοθούν στο πλαίσιο ενός τέτοιου πλημμελούς ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ Ολ 2370/2007).

Μη εκπλήρωση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης: Από το συνδυασμό των σχετικών συνταγματικών διατάξεων συνάγεται ότι το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης των διοικουμένων παρέχεται, κατ' αρχήν, σε κάθε περίπτωση που επίκειται έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξεως εις βάρος διοικουμένου, έστω και αν κατά της εκδοθησομένης πράξεως προβλέπεται ειδικώς η άσκηση διοικητικής προσφυγής (ειδικής, ενδικοφανούς), στάδιο που δεν αρκεί πλέον για την κάλυψη της ως άνω συνταγματικής επιταγής.

Αβάσιμη η αιτίαση περί εικονικότητας – Πραγματοποίηση των συναλλαγών που απεικονίζονται στα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία.

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει τυπικές ελλείψεις και ότι άρα νομίμως εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. – πράγμα το οποίο ασφαλώς αρνείται - επισημαίνεται ότι εσφαλμένα η φορολογική Αρχή θεώρησε ότι η προσφεύγουσα δήθεν έλαβε από τις επιχειρήσεις «.....» και «.....» συνολικά 38 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές οι οποίες ήταν ανύπαρκτες. Και αυτό διότι, καταρχάς, οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους, ενώ σε κάθε περίπτωση και οι δύο εκδότριες επιχειρήσεις είναι πρόσωπα φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτά, ώστε δεν πληρούνται καν οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη εικονικότητας των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων και άρα για την επιβολή του οικείου φόρου. Εν προκειμένω, η φορολογική Αρχή, υιοθετώντας αβίαστα τα πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στο συμπέρασμα περί εικονικότητας αυθαίρετα, χωρίς να λάβει υπόψη της το σύνολο των πραγματικών περιστατικών, προκειμένου να εξετάσει εάν οι συναλλαγές που εμφανίζονται στα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία πράγματι έλαβαν χώρα, καίτοι από όλα τα προσκομισθέντα από αυτή έγγραφα προκύπτει αφενός ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και αφετέρου ότι οι συμβαλλόμενοι ήταν υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα, η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη, ώστε ούτε από αυτή την άποψη νοείται η επιβολή του κρίσιμου φόρου σε βάρος της.

Παράνομη η επιβολή προστίμου με βάση το άρθρο 58^Α Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ πάσχει εκτός των άλλων και για το λόγο ότι έχει εκδοθεί παράνομα. Και αυτό διότι με αυτή επιβάλλεται πρόστιμο για φερόμενη υποβολή ανακριβούς δήλωσης κατ' άρθρο 58^Α ΚΦΔ, από την οποία προέκυψε – παρανόμως - επιπλέον έκπτωση ΦΠΑ, για την οποία παράβαση, όμως, μας επιβάλλεται παράλληλα και πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ, με συνέπεια να φορολογείται διπλά, κατά παράβαση του άρθρου 62 παρ. 6 ΚΦΔ.

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»

Επειδή , περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον

Ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 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 στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται:

«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. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.)...».

Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφαση ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, η τήρηση της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιτάσσεται ρητώς από την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του ΚΔΔ/σίας. Συνεπώς, η παράλειψη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης, εφόσον αυτή απαιτείται πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής φόρου, δεν καλύπτεται με την άσκηση της προβλεπόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (ΣΤΕ 2348/2015, 3516/2014, 2180/2013) και στην περίπτωση αυτή, η πράξη πρέπει να ακυρωθεί και να αναπεμφθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, το σημείωμα διαπιστώσεων διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδευματία, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδευματία, αφού έτσι αυτός ακούγεται εγκαίρως. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε. (ΣτΕ 519/1994).

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται το εξής:

«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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή κατά τον υπό κρίση έλεγχο όχι μόνο δεν απέστειλε οποιοδήποτε αίτημα για την προσκόμιση εγγράφων και την εν γένει χορήγηση πληροφοριών αλλά για σκοπούς πρόληψης της παραγραφής του κρίσιμου έτους δίχως καν να διενεργήσει καμία ελεγκτική επαλήθευση και δίχως να προβεί επί της ουσίας σε κανέναν έλεγχο στηρίχθηκε αποκλειστικά στα πορίσματα που προέκυψαν από τον έλεγχο που είχε διενεργήσει σε προγενέστερο χρόνο η **ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** και κοινοποίησε λίγες μόλις μέρες μετά την έκδοση εντολής ελέγχου απευθείας την από 16/12/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, ήτοι οι εν λόγω οριστικές πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να έχει προηγηθεί η έκδοση και κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δίχως να έχει δοθεί στην προσφεύγουσα η δυνατότητα να ακουστεί πριν την οριστικοποίηση αυτών.

Η ελεγκτική αρχή, ως προς τον ανωτέρω προβαλλόμενο ισχυρισμό υποστηρίζει στην εισήγηση απόψεών της ότι στην προσφεύγουσα εταιρεία είχε ήδη κοινοποιηθεί το με αριθμ...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της **ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, επί του οποίου η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει το με αριθμ...../2020 υπόμνημα ενώπιον της **ΥΕΔΔΕ**, το οποίο και δεν έγινε δεκτό για τους λόγους που αναφέρονται στην από 23/11/2020 πληροφοριακή έκθεση της **ΥΕΔΔΕ**. Ακολούθως η Δ.Ο.Υ. Αικατερίνης εξέδωσε την με αριθμ...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015.

Επειδή ωστόσο από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ ακολουθήθηκε μόνο για την οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 ενώ πριν τον οριστικό καταλογισμό σε βάρους της προσφεύγουσας, της διαφοράς φόρου ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ δεν τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ περί κοινοποίησης προσωρινής πράξης προσδιορισμού φόρου και προστίμου, ως εκ τούτου η μη τήρηση της ως άνω προβλεπόμενης διαδικασίας καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις τυπικά πλημμελείς και ακυρωτέες, προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει εκ νέου, και να εκδώσει νέες πράξεις λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αυτά προσδιορισθούν, αφού σε κάθε περίπτωση τηρηθούν οι προβλεπόμενες διαδικασίες του **άρθρου 28 και 64 του Κ.Φ.Δ...**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 παρ. 2 του ν.4174/2013** ορίζεται:

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...β)... 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.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για την υπόθεση του φορολογικού έτους 2014 θα τηρηθεί η διαδικασία της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και της με αριθμ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. λόγω τυπικής πλημμέλειας προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4174/2013.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.