



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3938

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - 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).
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 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 29/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα το, κατά της υπ' αριθ. /16-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /16-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ. /29-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε

εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./16-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, απορρίφθηκε το υπ' αριθ./11-09-2020 αίτημα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 8.718,16€ λόγω μη προσκόμισης του συνόλου των απαιτούμενων παραστατικών με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον έλεγχο.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ το υπ' αριθ./11-09-2020 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ποσού 8.718,16€, το οποίο υποβλήθηκε με την υπ' αριθ./11-09-2020 δήλωση ΦΠΑ Δεκεμβρίου 2019. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθ./04-03-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ για την περίοδο 01/12/2019-31/12/2019. Με την υπ' αριθ./02-04-2021 εντολή ελέγχου, επεκτάθηκε η περίοδος ελέγχου από 01/03/2019 έως 31/12/2019.

Με την υπ' αριθ./07-04-2021 πρόσκληση ζητήθηκε να προσκομισθούν στη Δ.Ο.Υ δικαιολογητικά εντός 5 ημερών, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ. Η πρόσκληση απεστάλη στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στις 07/04/2021 και παραλήφθηκε στις 16/04/2021 αλλά η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην αποστολή δικαιολογητικών. Στη συνέχεια εστάλη η υπ' αριθ./01-06-2021 β' πρόσκληση η οποία παραλήφθηκε στις 11/06/2021 αλλά η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και πάλι.

Ως εκ τούτου, λόγω της μη προσκόμισης των απαιτούμενων παραστατικών, δεν κατέστη δυνατό να διενεργηθούν από τον έλεγχο οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις, συνεπώς το υπ' αριθ./11-09-2020 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ απορρίφθηκε.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας: Δεν τηρήθηκε η εκ του άρθρου 28 του ΚΦΔ προβλεπόμενη διαδικασία καθώς στο υπ' αριθ./22-06-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, ελεγχόμενης περιόδου 01/12/2019-31/12/2019, δεν εκδόθηκε πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου για την ελεγχόμενη περίοδο 01/03/2019-31/12/2019, σύμφωνα με την υπ' αριθ./02-04-2021 εντολή ελέγχου, αλλά για την φορολογική περίοδο 01/12/2019-31/12/2019 την οποία αφορούσε η αρχική εντολή ελέγχου. Επομένως, η φορολογική αρχή προχώρησε απευθείας στην έκδοση της υπ' αριθ./16-05-2022 προσαλλόμενης πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά παράβαση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος ακροάσεώς της.
2. Ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων από πλευράς της εταιρείας – άγνοια του διαχειριστή για την διενέργεια ελέγχου: Ο φορολογικός εκπρόσωπος στην Ελλάδα, του διαχειριστή της

εταιρείας, που κατοικεί στις Η.Π.Α, καθώς και η λογίστρια της εταιρείας ουδέποτε ενημέρωσαν καθ' οιονδήποτε τρόπο την εταιρεία μας για τις προσκλήσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής. Αντιθέτως, ο φορολογικός εκπρόσωπος αποφάσισε να ενεργήσει αυτοβούλως και να επικοινωνήσει με τις αρμόδιες αρχές, αφού του είχε κοινοποιηθεί το προσωρινό πόρισμα ελέγχου το οποίο έκανε λόγο για μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, ισχυριζόμενος ότι δεν δύναται να συγκεντρώσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά λόγω θερινών αδειών και του COVID-19 κάτι που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα καθώς η εταιρεία είχε και έχει τη δυνατότητα ανά πάσα στιγμή να διαθέσει προς έλεγχο οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο της ζητηθεί.

3. Μη νόμιμη διενέργεια του ελέγχου: Σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΚΦΔ, ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της φορολογικής διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Εν προκειμένω, όπως ρητώς αναφέρεται στην από 16/05/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, αυτή συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ./02-04-2021 εντολής ελέγχου. Η εν λόγω εντολή αφορούσε επιτόπιο έλεγχο. Όφειλαν δηλαδή οι ελεγκτές να προσέλθουν στα γραφεία της επιχείρησης και να διενεργήσουν επιτόπιο έλεγχο κατά τα προβλεπόμενα στον ΚΦΔ. Εάν το έκαναν αυτό, είναι απολύτως βέβαιο ότι θα διαπίστωναν την ορθή και πίστη τήρηση των βιβλίων και την ορθότητα και νομιμότητα της αιτήσεως της εταιρείας για επιστροφή ΦΠΑ.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προσκόμισε τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ήτοι: α) Τιμολόγιο Εσόδου 2019 προς, β) Δήλωση εισοδήματος (έντυπα Ν και Ε3 2018), Ισολογισμός-ΚΑΧ 2019 & 2018, γ) Εκτυπώσεις Λογιστικής (Ημερολόγιο, Ισοζύγιο, αναλυτικά καθολικά και καρτέλες περιόδων 01/03/2019-31/12/2019), δ) Μισθωτήρια γραφείων, ε) Πίνακες προσωπικού, στ) Συμφωνητικά, ζ) Έγγραφα σύστασης εταιρείας, η) Τιμολόγια εξόδων, θ) Τιμολόγια λογιστικών υπηρεσιών, προκειμένου αποδείξει ότι η εταιρεία τηρεί βιβλία και στοιχεία και σε καμία περίπτωση δεν υπήρχε πρόθεση αγνόησης των φορολογικών αρχών.

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ την με αριθ./27-09-2022 Πράξη Αναπομπής, η οποία της γνωστοποιήθηκε με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2022 ΕΜΠ/ 27-09-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Η Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας με το από 11/10/2022 πόρισμα επί του συμπληρωματικού υπομνήματος, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔΕΙ 2022 ΕΜΠ/ 18-10-2022. Σύμφωνα με εν λόγω έγγραφο, ο έλεγχος, κατόπιν επεξεργασίας των ως άνω συμπληρωματικών στοιχείων που απέστειλε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, εμμένει στο πόρισμα της από 16/05/2022 έκθεσης φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ με την επισυναπτόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με αριθμό 250, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019, όπως παρουσιάζεται κατωτέρω:

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ ΠΡΑΞΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών		37.595,41	0,00	37.595,41
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών				
Πιστωτικό υπόλοιπο		8.718,16	0,00	8.718,16
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή	8.718,16	0,00	8.718,16
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Στο κεφάλαιο «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΑ ΝΕΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΖΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» του ως άνω συμπληρωματικού υπομνήματος της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 18-10-2022, αναφέρονται αναλυτικά τα κάτωθι:

«...Με την υπ' αριθ./07-04-2021 α' πρόσκληση και με την υπ' αριθ./01-06-2021 β' πρόσκληση είχε ζητηθεί από την ελεγχόμενη εταιρεία να προσκομιστούν στην υπηρεσία μας εκτός άλλων όλα τα παραστατικά εξόδων, αγορών, παγίων άνω των 1.500€ που εκδόθηκαν στην επιχείρηση μαζί με τις εξοφλήσεις τους.

Λόγω του ότι η προσφεύγουσα δεν μας προσκόμισε extre τραπεζών ή οτιδήποτε άλλο σχετικό ή πρόσφορο στοιχείο εξόφλησης δεν μπορεί να ελεγχθεί από την υπηρεσία μας η νομότυπη εξόφληση των παραστατικών.

Επί προσθέτως εξετάζοντας τα τιμολόγια εξόδων καθαρής αξίας άνω των 1.500€ που προσκόμισε η προσφεύγουσα σε συνάρτηση με τα βιβλία της επιχείρησης προκύπτουν διαφορές από τις οποίες ο έλεγχος δεν μπορεί να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Τα προσκομισθέντα τιμολόγια εξόδων άνω των 1.500€ για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 01.03.2019 έως 31.12.2019 παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

.....

Από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και από τις καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλομένων για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 01.03.2019 έως 31.12.2019 παρουσιάζουμε τα ακόλουθα ποσά εξόδων καθαρής αξίας άνω των 1.500€ τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο και δεν μπορούμε να προχωρήσουμε στις ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς επίσης κάποια από τα οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά ούτε από το ΦΠΑ, διότι δεν προσκομίστηκε κανένα συμπληρωματικό-διευκρινιστικό στοιχείο στον έλεγχο από το οποίο να προκύπτει η συνάφεια τους με την επαγγελματική δραστηριότητα της επιχείρησης ή οποία είναι λογιστικές υπηρεσίες.:

.....

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει μόνο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μιας και δεν δηλώνει φόρο εκροών αφού παρέχει υπηρεσίες στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής στον μοναδικό πελάτη αυτής σύμφωνα με το ιδιωτικό συμφωνητικό που

έχει υπογραφεί στις 20/01/2018 μεταξύ της ελεγχόμενης και της, το οποίο δεν έχει καταχωρηθεί στην δήλωση κατάστασης συμφωνητικών της παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90, με μοναδικό τιμολόγιο για την χρήση του 2019 προς αυτή το υπ' αριθμόν/24.12.2019 ποσού 216.000,00ευρω χωρίς ΦΠΑ μιας και εκδίδετε στην Αμερική. Από την καρτέλα πελάτη στις 31/12/2019 ο πελάτης από την Αμερική είχε εξοφλήσει το τιμολόγιο του 2018 αξίας 95.000,00ευρω, είχε εξοφλήσει το τιμολόγιο του 2019 αξίας 216.000,00 ευρώ και είχε πιστωτικό υπόλοιπο άλλες 93.668,64ευρω.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1061/28-3-2013 Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα που αφορούν την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) "3. Περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Με τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο περιεχόμενο του τιμολογίου. Ειδικότερα, στην παράγραφο 11 του εν λόγω άρθρου προσδιορίζονται «τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής», μεταξύ των οποίων είναι και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, η περιγραφή του οποίου πρέπει να είναι σαφής και να συγκεκριμενοποιεί την υπηρεσία, ώστε να προκύπτει το αντικείμενο της συναλλαγής και η συνάφεια του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών προς την αμοιβή. Συνεπώς, η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών πρέπει να είναι αναλυτική και δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ., από την απεικόνιση των συναλλαγών στα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, δεν απαγορεύεται και η παραπομπή σε τυχόν, κατατεθειμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συναφθείσα σύμβαση μεταξύ των αντι-συμβαλλομένων".

Για όλα τα ανωτέρω λόγω της μη προσκόμισης του συνόλου των απαιτούμενων στοιχείων, ο έλεγχος δεν μπορεί να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις και συμπερασματικά δεν δύναται να επιστρέφει το ποσό ΦΠΑ που ζητήθηκε με την υπ' αριθ./11-09-2020 αίτηση της ελεγχόμενης επιχείρησης για την φορολογική περίοδο από 19/01/2018 - 31/12/2018 και τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 28/02/2019, συνεπώς το αίτημα για επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας απορρίπτεται.

Επίσης σύμφωνα με την διαταγή ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019/16.7.2019 «Σε περίπτωση μη προσκόμισης των νόμιμων παραστατικών, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ή/και θα καταλογιστεί το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται»...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ)** Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων **23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66** του "Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας", ορίζεται 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 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 αριθμ. **ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013** Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο...».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013)** απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 επίδοση 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «**1.** Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.**2.** Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) [...], β) [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) [...].»

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 6 «Προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου» του ν. 2690/1999 (Κ.Δ.Δ.)**, ορίζεται ότι: «**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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 28 ΚΦΔ, δηλαδή δεν εκδόθηκε και δεν της κοινοποιήθηκε προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για τη φορολογική περίοδο 01/03/2019-31/12/2019, ώστε να μπορέσει να ασκήσει το δικαίωμά της να υποβάλει τις απόψεις της επ' αυτής.

Επειδή, από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής διαπιστώθηκε ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ εξέδωσε και κοινοποίησε το υπ' αρ./22-06-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων στα βασικά στοιχεία του οποίου αναφέρεται ως ελεγχόμενη περίοδος το διάστημα 01/12/2019-31/12/2019 αντί της ορισθείσας, από την υπ' αριθ./02-04-2021 εντολή ελέγχου, ελεγχόμενης περιόδου 19/03/2019-31/12/2019. Περαιτέρω, ο συνημμένος στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ/επιβολής προστίμου με αριθ./22-06-2022 αφορά φορολογική περίοδο 01/12/2019-31/12/2019, αντί της ορθής φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη κοινοποίησης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν της κοινοποίησε την εν λόγω πράξη, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι στο υπ' αριθ./22-06-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων δεν συμπεριλαμβάνονται οι διαπιστώσεις ελέγχου και για την περίοδο 19/03/2019 έως 30/11/2019 (φορολογικό έτος 2019), σύμφωνα με την υπ' αριθ./02-04-2021 εντολή ελέγχου, επομένως προκύπτει αναντιστοιχία μεταξύ του Σημειώματος Διαπιστώσεων και της από 16/05/2022 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. ως προς την ελεγχόμενη περίοδο.

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».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./16-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 παρ. 1 του ΚΦΔ διαδικασίας. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, ήτοι αφότου τηρήσει την ανωτέρω διαδικασία αναφορικά με την έκδοση και επίδοση προσωρινού προσδιορισμού φόρου μετά του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να προβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις επ' αυτών.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./16-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, λόγω **τυπικής πλημμέλειας**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.