



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 9-1-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 69

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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».

4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ:.....με έδρα .....κατά του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2005, του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2004, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2005, τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2004, την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς καθώς και τις από .....οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Λιβαδειάς.

7. Του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ .....Υπομνήματος του προσφεύγοντος καθώς και του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ .....εγγράφου της Υπηρεσίας μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με 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:

-Με τον με αρ.....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.η της παρ.1 του αρθ.54 του ν.4174/2013, διότι έλαβε εννέα (9) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 32.175,00€.

-Με τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.η της παρ.1 του αρθ.54 του ν.4174/2013, διότι έλαβε εννέα (9) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 35.846,20€.

-Με την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 23.356,55€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 30.011,99€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **54.268,02€.**

-Με την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 15.254,10€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 19.710,58€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **35.640,90€.**

-Με την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 11.725,74€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 14.070,89€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **25.796,63€.**

-Με την με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 9.070,14€ πλέον

πρόσθετου φόρου ύψους 10.884,17€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **19.954,31€**.

Ιστορικό:

Δυνάμει της υπ'αριθ. ....Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θήβας διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος ,Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. στον προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους από 1/1/2003 έως και 31/12/2005 , σύμφωνα και με τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, για την περίοδο από 1/1/2004 έως και 31/12/2005 , εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ. τα υπ'αριθ. ....Φύλλα Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οι υπ' αριθ. ....Α.Ε.Π Κ.Β.Σ. και οι υπ'αριθ. ....Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Κατά των πράξεων αυτών ασκήθηκε από τον ελεγχόμενο δικαστική προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή λόγω μη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης και με τις ..... αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Λιβαδειάς, ακυρώθηκαν τα υπ'αριθ.....Φύλλα Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οι υπ' αριθ. ....Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. και οι υπ'αριθ. ....Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο προβλεπόμενος από το άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης του ελεγχόμενου.

Ακολουθώντας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς εκδόθηκε η υπ'αριθ. ....εντολή ελέγχου και από τον διενεργηθέντα έλεγχο, κατ' επανάληψη διαδικασίας, διαπιστώθηκε ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2004 έως 31/12/2004, ο προσφεύγων έλαβε εννέα (9) πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο των αντίστοιχων συναλλαγών φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής) συνολικής καθαρής αξίας 35.846,20 € και κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2005 έως 31/12/2005, έλαβε εννέα (9) πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο των αντίστοιχων συναλλαγών φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής) συνολικής καθαρής αξίας 32.175,00 € τα οποία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία των ελεγχόμενων ετών. Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου συνετάχθησαν οι από .....εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Μη νόμιμες οι πράξεις. Αναφέρονται διαφορετικές παραβάσεις στο ΣΔΕ από αυτές που τελικώς καταλογίσθηκαν με τις οριστικές πράξεις.
2. Παραγραφή των χρήσεων 2004 και 2005, αντισυνταγματική η παρ.2 περ. γ του αρθ.36 του ν.4174/2013.
3. Πλημμελής η στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Καλή πίστη.
4. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Ανυπαρξία αιτιολογίας στις εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για*

μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

**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. 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.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 62 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι:

«1.Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον

προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

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 έκδοσή 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**, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά το πέρας του ελέγχου συνέταξε το με αρ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθώς και τις από .....σχετικές προσωρινές πράξεις προστίμων ΚΒΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ, τάσσοντας την εκ του νόμου 20ημερη προθεσμία προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει προφορικά ή γραπτά τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, πριν από τη σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση των Οριστικών Πράξεων. Επί του ως άνω επιδοθέντος ΣΔΕ, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αρ. ....γραπτό υπόμνημα με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

**Επειδή** σύμφωνα με το με αρ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και των προσωρινών πράξεων, από τον διενεργηθέντα έλεγχο δυνάμει της με αρ. ....εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 έλαβε **εννέα (9) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία** συνολικής καθαρής αξίας 35.846,20€ και κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 έλαβε **εννέα (9) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία**, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.4 του αρθ. 19 ν. 2523/97. Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων έλαβε το ελεγχόμενο έτος 2004 πλαστά και πλαστά-εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 67.167,54€ και το ελεγχόμενο έτος 2005 πλαστά και πλαστά-εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 41.647,20€.

**Επειδή** ακολούθως ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντος συνεπεία του με αρ. ....Σ.Δ.Ε., συνέταξε τις από .....σχετικές εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις από .....σχετικές οριστικές πράξεις ΚΒΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ.

**Επειδή** ωστόσο, τόσο από το οριστικό πόρισμα της από .....σχετικής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ και των από .....εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, όσο και από τις από .....σχετικές οριστικές πράξεις, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων έλαβε, κατά η διαχειριστική περίοδο από 1/1/2004 έως 31/12/2004, **εννέα (9) πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο των αντίστοιχων συναλλαγών** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 35.846,20 € και κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2005 έως 31/12/2005, έλαβε **εννέα (9) πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο των αντίστοιχων συναλλαγών** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 32.175,00 €.

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω, προκύπτει διαφοροποίηση της διαπιστωθείσας παράβασης μεταξύ αυτής που περιγράφεται στο με αρ. .... ΣΔΕ επί του οποίου ο προσφεύγων εξέθεσε τις απόψεις του κατ' αρθ.28 ν.4174/2013 και των από .....εκθέσεων ελέγχου και των από .....σχετικών οριστικών πράξεων. Η διαφοροποίηση αυτή έγκειται ως προς είδος της εικονικότητας των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων, ήτοι με το ΣΔΕ διαπιστώθηκε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο, η οποία αναφέρεται σε υπαρκτή συναλλαγή αλλά με διαφορετικά πρόσωπα από αυτά που εμφανίζονται στα φορολογικά στοιχεία, ενώ σύμφωνα

με το οριστικό πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής, η οποία αντιστοιχεί σε ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.4 του αρθ. 19 ν. 2523/97.

**Επειδή** όπως έχει κριθεί, «*Η επίδοση του σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται με το πέρας του ελέγχου, δηλαδή μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, η διάρκεια του οποίου εκτιμάται κατά τις περιστάσεις. Το χρονικό τούτο διάστημα αρχίζει από το πέρας του ελέγχου, δηλαδή από την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, μετά την οποία πρέπει στο επιδιδόμενο σημείωμα να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, οι παραβάσεις που εξακριβώθηκαν, επί των οποίων καλείται να παράσχει εξηγήσεις ο επιτηδευματίας. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα 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. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι επίδοση σημειώματος μετά την κατάρτιση και κοινοποίηση της εκθέσεως ελέγχου δεν εκπληρώνει την κατά νόμον αποστολή της και αποτελεί πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επιβολής του προστίμου» (σχετ. απόφαση 519/1994 του ΣτΕ, σκ.5).*

**Επειδή** σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιλαμβάνει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα (διαπιστώσεων) που επιδόθηκε, οι από .....προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις είναι νομικά πλημμελές για λόγους που αφορούν στην ορθή τήρηση της διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι για τυπικούς λόγους, καθόσον εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα κατ' αρθ.28 του ΚΦΔ να εκφράσει τις απόψεις του επί τη βάσει της εικονικότητας στο σύνολό τους των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων που τελικώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο. Συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει **βάσιμος και αποδεκτός** καθόσον η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, και οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται **τυπικά πλημμελείς και ακυρωτές**.

**Επειδή**, οι διατάξεις του **άρθρου 36 του Ν. 4174/2013**, ορίζουν, 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 επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”**.

**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 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 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.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ:....., και την ακύρωση του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2005, του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2004, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.

