



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1510

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@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).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρείας νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή της με έδρα κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου **2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε με επίδοση την, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου **2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού **18.061,87** ευρώ βάσει των διατάξεων του Ν. 4337/2015, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση : έκδοση τουλάχιστον ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας **36.123,74** ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας στην προσφεύγουσα, συνεπεία της υπ' αριθ. απόφασης της ΔΕΔ, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 που είχε εκδώσει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Μυτιλήνης λόγω τυπικής πλημμέλειας, διότι δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και προσωρινή πράξη προστίμου ΚΒΣ, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Αιτία της αρχικής εντολής ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. έγγραφο - δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ανωτέρω αρχής προέκυψε βάσει της Εισαγγελικής Παραγγελίας με Α.Β.Μ ΕΟΕ και η Εισαγγελία Οικονομικού Εγκλήματος συνέταξε την Πορισματική Αναφορά της προς το Τμήμα Οικονομικού Εγκλήματος της Εισαγγελίας Εφετών Αθηνών.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εταιρεία με την επωνυμία είχε υπαχθεί στο επενδυτικό σχέδιο στα πλαίσια του ν. 3299/2004 όπου και εγκρίθηκε η ενίσχυση του επενδυτικού της σχεδίου για την μετατροπή πέντε (5) παραδοσιακών κτισμάτων σε ξενοδοχείο (3) τριών αστέρων στα συνολικού κόστους **1.764.900,00€**. Κατά τη διενέργεια ελέγχου στα τιμολόγια των κυριότερων προμηθευτών του έργου της διαπιστώθηκε ότι **επιδοτήθηκε εν μέρει με εικονικά παραστατικά δαπανών στα πλαίσια του επιδοτούμενου επενδυτικού έργου της, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της το οικονομικό έτος 2011** προκειμένου να εισπράξει μεγαλύτερη κρατική ενίσχυση, από τους κάτωθι προμηθευτές:

1. την προσφεύγουσα εταιρεία για συνολικό ποσό ύψους **41.903,54** ευρώ και
2. την εταιρεία με την επωνυμία «..... για συνολικό ποσό ύψους ποσού **10.554,20** ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με την με αριθμό εντολή ελέγχου η οποία εκδόθηκε λόγω της απόφασης της υπηρεσίας μας, που έκανε δεκτή την αρχική ενδικοφανή προσφυγή για λόγους τυπικής πλημμέλειας, εκδόθηκε το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων με τα συμπεράσματα του ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την και εν συνεχεία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, χωρίς παροχή εξηγήσεων από μέρους της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενη:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ουδόλως κλήθηκε να εκθέσει απόψεις μας σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων.
- Θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 2.500,00€ αντί του ποσού των 18.061,87€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται:

«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, μέσα σε ένα (1) μήνα 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 με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου

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 Α 1198404 ΕΞ 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 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 εν προκειμένω το υπό κρίση πρόστιμο προέκυψε κατόπιν διενέργειας ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας στην προσφεύγουσα, συνεπεία της υπ' αριθ. απόφασης της ΔΕΔ, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 που είχε αρχικά εκδώσει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Μυτιλήνης λόγω τυπικής πλημμέλειας, διότι δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και προσωρινή πράξη προστίμου ΚΒΣ, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρει ότι την κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα σημείωμα διαπιστώσεων και η προθεσμία των 20 ημερών παρήλθε χωρίς η αυτή να προβεί σε παροχή εξηγήσεων. Στη συνέχεια η οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου εκδόθηκε την και κοινοποιήθηκε την

Ωστόσο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδόλως κλήθηκε να εκθέσει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του υπό κρίση ελέγχου, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της υπ' αριθ. Προσωρινής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της φορολογικής περιόδου 2010 της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και του από και υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων του Φορολογικού Ελέγχου της φορολογικής περιόδου 2010 της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης. Αντιθέτως, στις εν λόγω πράξεις περιλαμβάνεται μόνον ενημέρωσή της για τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς εντός τριάντα (30) ημερών.

Επειδή, από επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου διαπιστώνεται ότι πράγματι στο σώμα της Προσωρινής Πράξης Επιβολής Προστίμου αναγράφεται εσφαλμένα η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς εντός τριάντα (30) ημερών, η οποία ωστόσο δεν προβλέπεται για προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου ή προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου,

καθώς οι πράξεις αυτές, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις αλλά εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επιπλέον σε κανένα σημείο στο σώμα του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 ΚΦΔ δεν αναφέρεται η δυνατότητα που παρέχεται στον φορολογούμενο να διατυπώσει τις απόψεις του ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου.

Επειδή επομένως η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης αν και ενήργησε εκ νέου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αριθμό απόφαση ΔΕΔ, εκδίδοντας την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου και διόρθωση της αρχικής τυπικής πλημμέλειας, ωστόσο δεν θεράπευσε την τυπική πλημμέλεια του αρχικού ελέγχου, καθώς αν και προέβη στην έκδοση προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου, δεν κάλεσε την προσφεύγουσα εταιρεία να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις του του ΚΦΔ.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση και την ακύρωση της υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου **2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορ. Περίοδος 2010:	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015	18.061,87 €	
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013		0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.