



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12-03-2024

Αριθμός απόφασης: 681

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759B/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **17/11/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ**», με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και

β)της υπ'αριθμ. /09-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου (Άρθ. 54 Ν 4987/2022) φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου /17-11-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, που 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. /09-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 13.862,00€ και πρόσθετος φόρος ύψους 15.406,23€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 29.268,23€.
- Με την με αριθμό /09-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, διότι ζήτησε και έλαβε τέσσερα (4) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, με τη μερικώς εικονική αξία να προσδιορίζεται στο ποσό των 28.893,74€ πλέον ΦΠΑ 6.645,56€ από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:, κατά την έννοια του άρθρου 19 του Ν 2523/1997 και του άρθρου 66 του Ν4987/2022, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §3β' του Ν 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 09-10-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (βάσει των: ΠΔ 186/92 § Ν 4987/2022) και μερικού ελέγχου εισοδήματος (βάσει των: Ν 2238/1994 § ν 4987/2022), του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /1/9875/29-05-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.ΚΟΖ/14-03-2022 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Τμήμα Α5, με συνημμένη σε αυτό την από 15-02-2022 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Κατασχεμένων Φορολογικών Στοιχείων. Ειδικότερα, με την αριθμ./299916/2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, Τμήμα Α5 Κοζάνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και διαπιστώθηκε ότι κατά τη

χρήση 2012 έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 69.310,00€ από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: με έδρα το , τα οποία η ελεγχόμενη καταχώρισε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης, ως κάτωθι:

ΤΙΜ	ΗΜΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΟΧΗ
...	01/02/2012	19.850,00€	4.565,50€	24.415,50€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
...	01/02/2012	8.100,00€	1.863,00€	9.963,00€	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	ΠΛΑΤΥ ΗΜΑΘΙΑΣ
....	01/03/2012	12.000,00€	2.760,00€	14.760,00€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
..	06/04/2012	29.360,00€	6.752,80€	36.112,80€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
	ΣΥΝΟΛΟ	69.310,00	15.941,30	85.251,30		

Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μερικώς εικονικά με την εικονική αξία να προσδιορίζεται στο ποσό των 28.893,74€ πλέον ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1) Παραβιάστηκε η διάταξη του άρθρου 28 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, το Σημείωμα Διαπιστώσεων με αριθμό 513 και το αντίστοιχο για το πρόστιμο, εκλαμβάνει ως δεδομένη τη «μερική εικονικότητα» των φορολογικών στοιχείων, χωρίς να διευκρινίζει:

α)για ποιον λόγο είναι εικονικά τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία,

β)που έγκειται και πως συνάγεται η μερική εικονικότητα και

γ)ουδέποτε της κοινοποιήθηκε το πόρισμα του ελέγχου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα να μην είναι καν σε θέση να εικάσει την αιτία της υποτιθέμενης εικονικότητας.

2) Τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις αποφάσεις του ΣτΕ 3411/2004 και 3954/2011 (η διαπίστωση παραλείψεων του εκδότη δεν αποδεικνύει τη μη άσκηση εκ μέρους του δραστηριότητα, τυχόν παρατυπίες ως προς το χρόνο και τον τρόπο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν καθιστούν άνευ ετέρου ανύπαρκτες τις σχετικές συναλλαγές) , 2981/2011 (αν ο λήπτης του στοιχείου αποδεικνύει ότι μεταπωλεί τα αγαθά που αποτέλεσαν το αντικείμενο της φερόμενης ως αρχικής συναλλαγής, δε συντρέχει εικονικότητα) , 4107/2000 (συνεκτίμηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τα επίμαχα τιμολόγια έχουν δηλωθεί και έχει αποδοθεί ο ΦΠΑ), 936/2010 (η παράβαση της λήψης εικονικού

τιμολογίου είναι διακριτή από την παράβαση της λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη), 555-556/2010 (η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ'αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας), 1278/2011 (το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή), 4037/2011 (η φορολογική αρχή στηρίχθηκε αποκλειστικά στο πόρισμα της έκθεσης του εκδότη, χωρίς να διενεργήσει έλεγχο στην εταιρεία και κυρίως στα βιβλία του λήπτη, γεγονός που σχετίζεται με το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας). Κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ η φορολογική αρχή οφείλει να διενεργεί ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρηση του λήπτη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων. Κανένας ουσιαστικός έλεγχος δε διενεργήθηκε από τον φορολογικό έλεγχο και, ως εκ τούτου, η αιτίαση για εικονικότητα δεν αποδεικνύεται. Το πραγματικό της συναλλαγής αποδεικνύεται από τα κάτωθι:

α) Τα τέσσερα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

β) Για τις εργασίες που εκτελέστηκαν από τον είχαν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά τεχνικών έργων που έχουν κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ.

γ) Στη συνολική καθαρή αξία των τιμολογίων (63.310,00€) παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φόρος εργολάβων 3%, συνολικής αξίας 2.079,30€.

δ) Τα τιμολόγια πληρώθηκαν με επιταγές που εξοφλήθηκαν στην τράπεζα από το λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας.

ε) Τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του έτους 2012.

στ) Οι εργασίες αφορούν υλοποίηση δημοσίων έργων, τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί.

3) Εσφαλμένα θεωρήθηκε ως λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, το σύνολο των τεσσάρων φορολογικών παραστατικών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του ΚΦΔ: «(...) 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από το Διοικητή 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, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013, ο οποίος κωδικοποιήθηκε με το Ν 4987/2022, επί του άρθρου 28 διευκρινίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων " 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 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.”.

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 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, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του ΚΦΔ, 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 συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, περαιτέρω, με την Πολ 1232/29-11-1999 έγινε δεκτή η άποψη της μειοψηφίας στην 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, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η με αριθμό/1/9875/29-05-2023 εντολή ελέγχου δυνάμει του με αριθμό πρωτ. ΚΟΖ/14-03-2022 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Τμήμα Α5 Κοζάνης, σύμφωνα με το οποίο, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και διαπιστώθηκε ότι έλαβε από την επιχείρηση του με ΑΦΜ: τέσσερα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με αξία μερικής εικονικότητας ύψους 28.893,74€ πλέον ΦΠΑ 6.645,56€.

Ειδικότερα, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Τμήμα Α5 Κοζάνης επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό 2579/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αρ.28 ΚΦΔ,, στο οποίο αναφέρεται *«Χρήση 2012 Ζήτηση, λήψη και καταχώρηση τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων με συνολική αξία μερικής εικονικότητας 28.893,74€ πλέον ΦΠΑ 6.645,56€, ως συνημμένη αναλυτική κατάσταση»*.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων υπέβαλε υπόμνημα, με το οποίο επικαλέστηκε:

α) παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου,

β) ανατιολόγητα ο έλεγχος κρίνει το υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ως μερικώς εικονικά, επισυνάπτοντας μόνο μια κατάσταση,

γ) στη στήλη «ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ» καταγράφει μόνο το ποσό που κρίνει ως εικονικό, χωρίς να αναφέρει, να εξηγήσει και να προσδιορίζει γιατί χαρακτηρίζει το συγκεκριμένο ποσό ως εικονικό.

Ακολούθως, το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό πρωτ...../31-08-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων (αρ.28 Ν 4987/2022)-Κλήση προς Ακρόαση (αρ.6 Ν 2690/1999), στο οποίο αναφέρεται «Όπως προκύπτει από την σχετική «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ)) της 15/2/2012 ΤΟΥ που συντάχθηκε από το τμήμα Α5 ΚΟΖΑΝΗΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, η επιχείρησή σας «..... Α.Ε – Α.Φ.Μ.» έλαβε από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 69.310,00€, τα οποία παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΤΙΜ	ΗΜΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΟΧΗ
...	01/02/2012	19.850,00 €	4.565,50 €	24.415,50 €	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ ...
...	01/02/2012	8.100,00 €	1.863,00 €	9.963,00 €	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	ΠΛΑΤΥ ΗΜΑΘΙΑΣ
...	01/03/2012	12.000,00 €	2.760,00 €	14.760,00 €	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
...	06/04/2012	29.360,00 €	6.752,80 €	36.112,80 €	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
	ΣΥΝΟΛΟ	69.310,00	15.941,30	85.251,30		

Σύμφωνα με το πόρισμα του παραπάνω ελέγχου τα ανωτέρω ληφθέντα τιμολόγια από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, κρίθηκαν μερικώς εικονικά με την εικονική αξία να προσδιορίζεται σε 28.893,74 € πλέον Φ.Π.Α 6.645,56».

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων υπέβαλε το από 19-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου/22-09-2023 υπόμνημα, με το οποίο επικαλέστηκε:

α) παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου,

β) ανατιολόγητα ο έλεγχος κρίνει το υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ως μερικώς εικονικά, επισυνάπτοντας μόνο μια κατάσταση,

γ)στη στήλη «ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ» καταγράφει μόνο το ποσό που κρίνει ως εικονικό, χωρίς να αναφέρει, να εξηγεί και να προσδιορίζει γιατί χαρακτηρίζει το συγκεκριμένο ποσό ως εικονικό.

Επειδή, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ναι μεν τηρήθηκε τύποις η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ωστόσο, από τα σημειώματα διαπιστώσεων του ελέγχου απουσιάζει η παράθεση των πραγματικών και νομικών λόγων, βάσει των οποίων το διοικητικό όργανο διαμόρφωσε την κρίση του, με συνέπεια την αδυναμία της προσφεύγουσας να ασκήσει επί της ουσίας το δικαίωμά της στην προηγούμενη ακρόαση, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου είναι τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον παραπάνω ισχυρισμό, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελείες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 70 του Ν 4987/2022 «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου,

που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. [4254/2014](#) (Α'85) σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι «6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. 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 επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 17-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της **ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ»**, με ΑΦΜ:, και την ακύρωση:

α)της υπ'αριθμ. /09-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και

β)της υπ'αριθμ. /09-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, **για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, ήτοι μη τήρηση κατ'ουσίαν της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.

Καλείται δε η φορολογική αρχή να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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