



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.05.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 845

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 2.561,82 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες μεταφοράς οικοσκευών φόρος ποσού 25.590,49 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 2 ν. 4987/2022 ποσού 12.795,25 €, μείον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 ποσού 12.795,25 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 25.590,49 €, λόγω α) μη έκδοσης επτακοσίων πενήντα (750) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 111.325,00 €, ήτοι καθαρής αξίας 89.778,23 € πλέον Φ.Π.Α. 21.546,77 € και β) ανακριβούς έκδοσης εκατόν εξήντα (160) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 34.128,60 €, ήτοι καθαρής αξίας 27.523,06 € πλέον Φ.Π.Α. 6.606,54 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 219,48 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 41.808,50 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 2 ν. 4987/2022

ποσού 20.904,26 €, μείον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 ποσού 19.733,08 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 42.979,68 €, λόγω α) μη έκδοσης οκτακοσίων ενενήντα τέσσερα (894) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 165.977,00 €, ήτοι καθαρής αξίας 133.852,42 € πλέον Φ.Π.Α. 32.124,58 € και β) ανακριβούς έκδοσης εκατόν εξήντα (160) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 37.931,50 €, ήτοι καθαρής αξίας 30.589,92 € πλέον Φ.Π.Α. 7.341,58 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 52.872,29 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 2 ν. 4987/2022 ποσού 26.436,15 €, μείον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 ποσού 26.326,40 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 52.982,04 €, λόγω α) μη έκδοσης χιλίων εννέα (1.009) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 186.170,10 €, ήτοι καθαρής αξίας 150.137,18 € πλέον Φ.Π.Α. 36.032,92 € και β) ανακριβούς έκδοσης τριακοσίων είκοσι έξι (326) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 85.869,40 €, ήτοι καθαρής αξίας 69.249,51 € πλέον Φ.Π.Α. 16.619,89 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 57.022,88 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 2 ν. 4987/2022 ποσού 28.511,04 €, μείον προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 ποσού 28.511,44 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 57.022,88 €, λόγω α) μη έκδοσης οκτακοσίων χιλίων διακοσίων ενός (1.201) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 242.709,00 €, ήτοι καθαρής αξίας 195.733,06 € πλέον Φ.Π.Α. 46.975,94 € και β) ανακριβούς έκδοσης τριάντα τεσσάρων (134) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 51.909,20 €, ήτοι καθαρής αξίας 41.862,26 € πλέον Φ.Π.Α. 10.046,94 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ. και έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τα οποία διαβιβάστηκαν στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η από10.2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π.-ΚΦ.Δ. και οι από10.2024 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

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

- 1) Άκυρος ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε, διότι δόθηκε εντολή για έλεγχο για φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ελέγχου δυνάμει προηγούμενης εντολής.
- 2) Αναντιστοιχία των διατάξεων δυνάμει των οποίων συντάχθηκε η έκθεση ελέγχου (ν. 5104/2024) και οι πράξεις επιβολής (ν. 4987/2022). Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων επιβολής.

3) Παραβίαση του άρθρου 34 του ν. 5104/2024 και του άρθρου 20 του Συντάγματος. Με τη με ημερομηνία09.2024 κλήση προς ακρόαση κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις του επί της από09.2024 ειδικής έκθεσης ελέγχου εντός δέκα ημερών από την επίδοση κατά παράβαση του άρθρου 45 του ν. 5104/2024, καθώς η τασσόμενη προθεσμία εκ του νόμου είναι εικοσαήμερη και σε καμιά περίπτωση δεκαήμερη. Με το από10.2024 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αιτήθηκε την παράταση της ανωτέρω προθεσμίας χωρίς να απαντηθεί το αίτημά του στερώντας του το δικαίωμα σε προηγούμενη ακρόαση.

4) Έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία του ελέγχου, ακυρότητα των εκδοθεισών πράξεων. Αντιφατική αιτιολογία ανάμεσα στην έκθεση ελέγχου και τις πράξεις επιβολής προστίμου. Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου καταλήγει απλώς στο συμπέρασμα των φερόμενων παραβάσεων, χωρίς να αναφέρει τον τρόπο με τον οποίο διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις, ποια ήταν τα στοιχεία αυτών των διασταυρώσεων, ποια ήταν τα στοιχεία τα οποία σύγκρινε μεταξύ τους. Ήτοι η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν αναγράφει εμπειριστатωμένα τα πραγματικά περιστατικά, καθώς απαιτείται ανάλυση και περιγραφή των κρίσιμων στοιχείων του φακέλου για τη στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των καταλογιζόμενων παραβάσεων.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που

διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται....».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους. ...».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) εξουσιοδοτήθηκαν σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδίδουν εντολές ελέγχου και ειδικότερα ορίζεται ότι: «α/α περίπτωσης 12 Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων ... ΙΙ. Για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης: (α) Οι Προϊστάμενοι των ΕΛ.ΚΕ. για τους φορολογουμένους, που αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους είναι Δ.Ο.Υ. που υπάγεται στη χωρική τους αρμοδιότητα, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. ... 9) Εξαιρετικά, ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είχε εκδώσει την προηγούμενη εντολή ελέγχου, για εντολή ελέγχου που εκδίδεται στη συνέχεια αυτής στις περιπτώσεις: (α) αλλαγής του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του συγκεκριμένου φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων, (β) προσθήκης είδους φορολογίας για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο/χρήση της προηγούμενης εντολής, (γ) επέκτασης του ελεγχόμενου διαστήματος σε προγενέστερες φορολογικές περιόδους/χρήσεις για τα είδη φορολογίας της εντολής. Σε περίπτωση που η προηγούμενη εντολή εκδόθηκε από Προϊστάμενο Υπηρεσίας, της οποίας έπαυσε η λειτουργία των Τμημάτων Ελέγχου και η αρμοδιότητα του ελέγχου μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ., ο Προϊστάμενος του ΕΛ.ΚΕ. αυτού. ... 8) Ο Προϊστάμενος της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για υποθέσεις ελέγχου της αρμοδιότητας ή της συναρμοδιότητάς της. ...

23. Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ..., οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου. ...

26. Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ..., στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σε βάρος του προσφεύγοντος εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου κατόπιν αποστολής από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της από10.2024 έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π.-Κ.Φ.Δ. και των από10.2024 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της εν λόγω ελεγκτικής αρχής. Οι εκθέσεις αυτές συντάχθηκαν δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας για επεξεργασία των κατασχεθέντων βιβλίων-στοιχείων-αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος προς διερεύνηση του υπ' αριθ. δελτίου πληροφοριών, όπου αναφερόταν ότι ο προσφεύγων δεν εξέδιδε φορολογικά στοιχεία για τις μεταφορές που αναλάμβανε. Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των οικείων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, από τις ελεγκτικές διασταυρώσεις στα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία, διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας αξίας 145.453,60€, 203.908,50€, 272.039,50€ και 294.618,20€ κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα.

Από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκε (αποκλειστικά) προς αξιοποίηση των συμπερασμάτων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. η με αριθμό εντολή, προκειμένου να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των εν λόγω φόρων με την προσθήκη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης στα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η υπόθεσή του έχει αποτελέσει αντικείμενο μερικού ελέγχου δυνάμει προηγούμενης εντολής και συγκεκριμένα της με αριθμό της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δεν ευσταθεί, καθώς βάσει της τελευταίας και των πορισμάτων του ελέγχου της εν λόγω υπηρεσίας δεν εκδόθηκαν καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αλλά συντάχθηκαν μόνο πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου για αυτά τα φορολογικά αντικείμενα. Ο δε καταλογισμός των φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α. έγινε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η οποία ήταν αρμόδια, βάσει των όσων ορίζονται με τις διατάξεις Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β'3886/22-07-2022) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., να εκδώσει τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α, κατόπιν διενέργειας ελέγχου και διασταυρώσεων με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Τέλος, τα όσα αναφέρει περί της έκδοσης της εντολής και εν συνεχεία της εντολής λόγω αλλαγής ελεγκτή, προβάλλονται αλυσιτελώς καθώς αφορούν εντολές ελέγχου που εξέδωσε ο Προϊστάμενος άλλης Υπηρεσίας και συγκεκριμένα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ενώ οι επίδικες καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δυνάμει της με αριθμό εντολής, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και την αποστολή των πληροφοριακών εκθέσεων εισοδήματος και ΦΠΑ προς καταλογισμό των σχετικών φόρων, όπως προαναφέρθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «... 2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος. ... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με το άρθρο 85 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.»

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι υπάρχει αναντιστοιχία των διατάξεων δυνάμει των οποίων συντάχθηκε η έκθεση ελέγχου (ν. 5104/2024) και οι καταλογιστικές πράξεις (ν. 4987/2022). Ωστόσο η εντολή ελέγχου έχει εκδοθεί μετά την έναρξη ισχύος του ν. 5104/2024, συνεπώς ο έλεγχος διενεργήθηκε ορθώς με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Δ.. Στις δε προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ορθώς αναγράφονται οι διατάξεις του άρθρου 58 και 58^Α του ν. 4987/2022 για το επιβληθέν πρόστιμο μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης καθώς οι παραβάσεις ανάγονται σε χρόνο ισχύος του ν. 4987/2022.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, 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.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 33 του ν.5104/2024, προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. ...».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 762).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τους υπ' αριθ.,, και προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021 αντίστοιχα. Ειδικότερα οι εν λόγω προσωρινές πράξεις αναρτήθηκαν στις .../11/2024 στο taxisnet στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που αναγνώστηκε αυθημερόν. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις απόψεις του εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας για ακρόαση και το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη στη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και στη συνέχεια στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η με ημερομηνία09.2024 κλήση προς ακρόαση του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί των διαπιστώσεων της από09.2024 ειδικής έκθεσης ελέγχου που αναφέρει ο προσφεύγων δεν σχετίζεται με τις προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά με λήψη μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου βάσει του άρθρου 45 του ν. 5104/2024 από την εν λόγω φορολογική αρχή. Το ίδιο ισχύει και για το από10.2024 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που εστάλη στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ από την πληρεξούσια δικηγόρο του προσφεύγοντος με το οποίο αιτούνταν την παράταση της προθεσμίας της κλήσης προς ακρόαση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει ότι: «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά

αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, μαζί με το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εκατόν έξι (106) σελίδες με πίνακες που περιγράφουν αναλυτικά τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν. Ειδικότερα αναφέρονται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η ημερομηνία μεταφοράς, ο τόπος αναχώρησης των μεταφερόμενων αγαθών, ο τόπος άφιξής τους και η αξία εσόδου στους τέσσερις πίνακες (έναν για κάθε φορολογικό έτος) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθώς και στους έτερους τέσσερις πίνακες (έναν για κάθε φορολογικό έτος) ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, όπου σε επιπρόσθετη στήλη αναγράφεται το εκδοθέν στοιχείο και η αξία αυτού.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	25.590,49€
Πλέον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 2 ν. 4987/2022	12.795,25€
Μείον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 1 ν. 4987/2022	12.795,25€
Σύνολο φόρου για καταβολή	25.590,49€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**

Διαφορά φόρου	41.808,50€
Πλέον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 2 ν. 4987/2022	20.904,26€
Μείον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 1 ν. 4987/2022	19.733,08€
Σύνολο φόρου για καταβολή	42.979,68€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020**

Διαφορά φόρου	52.872,29€
Πλέον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 2 ν. 4987/2022	26.436,15€
Μείον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 1 ν. 4987/2022	26.326,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	52.982,04€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021**

Διαφορά φόρου	57.022,88€
Πλέον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 2 ν. 4987/2022	28.511,44€
Μείον προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ. 1 ν. 4987/2022	28.511,44€
Σύνολο φόρου για καταβολή	57.022,88€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.