



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-05-2023

Αριθμός απόφασης: 876

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@aaade.gr

Url: www.aaade.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 ΦΕΚ 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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 πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή της**, με **ΑΦΜ:.....** κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά :

α) της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.
..... και

β)της υπ' αριθμ...../.....2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.
.....,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5.το από 03-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Τις απόψεις του ΕΛ.ΚΕ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 15.292,05€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 7.646,03€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.206,29€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 25.144,37€.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 4.586,71€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.293,36€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 597,86€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.477,93€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ΕΛ.ΚΕ., κατόπιν της υπ' αριθμ. εντολής του προϊσταμένου του που εκδόθηκε δυνάμει της με αρ.πρωτ...../.....-2022 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος/ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

Ειδικότερα, η Δ.Ο.Υ., από τον έλεγχο που διενήργησε στην εταιρία, ΑΦΜ, διαπίστωσε κατά τις χρήσεις 2016 και 2017 παραβάσεις έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των ληπτών των οποίων, συγκαταλέγεται η επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε το 2016 εβδομήντα τέσσερα (74) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 48.927,24 € πλέον ΦΠΑ 2.952,59€ και το 2017 είκοσι επτά (27) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.742,22€ πλέον ΦΠΑ 1.129,70€. Εν συνεχεία, συνέταξε πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος/ΦΠΑ, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου τουΕΛΚΕ Ο έλεγχος τουΕΛ.ΚΕ....., με βάση την πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ., καταλόγισε τα ποσά των 48.927,24€ και 18.742,22€ ως λογιστικές διαφορές στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα και επέδωσε το υπ' αριθμ./.....-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων αρ.28 Κ.Φ.Δ. στην προσφεύγουσα, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./.....-2022 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της, οι οποίες δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1)αοριστία της έκθεσης ελέγχου ως προς τις παραβάσεις που της αποδίδονται. Ο έλεγχος δεν έκανε τις απαραίτητες διασταυρώσεις και δεν έκανε ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρηση αλλά ούτε αναφέρει τα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η τέλεση της αποδιδόμενης παράβασης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στην έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν επισυνάπτεται η πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ., η οποία αναφέρεται ότι αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης, ούτε η πληροφοριακή έκθεση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα. Τα παραπάνω στοιχεία δεν προκύπτουν ούτε από το υπ' αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο έλεγχος βασίστηκε μόνο στην πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ. χωρίς να λάβει χώρα στην έκθεσή του εκτίμηση των κρίσιμων στοιχείων που να αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση, μη σύννομα αντιστρέφει σε βάρος της προσφεύγουσας το βάρος απόδειξης.

2)Οι συναλλαγές με την επιχείρηση, ΑΦΜ, είναι πραγματικές και έγιναν νομότυπα. Η προσφεύγουσα έλεγξε τα στοιχεία της εκδότριας, ότι ήταν υπαρκτή εταιρία και υπήρχε καταστατικό, ότι είχε συγκεκριμένη διεύθυνση, ήταν στη λίστα των μελών του Πανελληνίου Συλλόγου Φαρμακαποθηκαρίων. Οι παραγγελίες των φαρμάκων γίνονταν μέσω email, ο τόπος και ο τρόπος παράδοσης προκύπτουν από τα παραστατικά-τιμολόγια, η εξόφληση γινόταν πάντα με κατάθεση στην τράπεζα στον λογαριασμό που τηρεί η εκδότρια εταιρία για το χρονικό διάστημα από 31/12/2015 έως 31/07/2017. Η προσφεύγουσα προσκομίζει όλα τα τιμολόγια που αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου, συνταγές που έχει εκτελέσει και καταθέσει στον ΕΟΠΠΥ, λίστα για ειδική κατηγορία φαρμάκων-ναρκωτικών, πίνακες απογραφόμενων φαρμάκων, κίνηση τραπεζικού λογαριασμού σχετικά με την πληρωμή των συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη.

3)Παραβιάστηκαν οι αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του καλόπιστου διοικούμενου από τη φορολογική αρχή, τόσο από τον ως άνω τρόπο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου, όσο και από την αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς και το δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά έγγραφα, καθώς δεν έλαβε γνώση του περιεχόμενου της πληροφοριακής έκθεσης της Δ.Ο.Υ.

4)Παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας, καθώς η προσφεύγουσα στερήθηκε ουσιαστικά τη δυνατότητα να αμυνθεί αποτελεσματικά στις διαπιστώσεις που αποτυπώνονται στο υπ' αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, λόγω της αοριστίας του, καθώς δεν νοείται άσκηση δικαιώματος ακρόασης σε αόριστη έκθεση. Επιπλέον, ενώ έθεσε υπόψη του ελέγχου την αοριστία και τη συνεπαγόμενη στέρηση του δικαιώματός της σε ακρόαση, ο έλεγχος δεν το έλαβε υπόψη.

Ως προς τον τέταρτο 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.».

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 ένα (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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 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 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.».

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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του ΕΛ.ΚΕ., εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου δυνάμει της με αριθμό πρωτ.-/.....-2022 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος/ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «..... με ΑΦΜ.....», αρμοδιότητας ΔΟΥκαι διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε: α) για την χρήση 2016 ΕΒΔΟΜΗΝΤΑ ΤΕΣΣΕΡΑ (74) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα συνολικής καθαρής αξίας 48.927,24 €, τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα, β) για την χρήση 2017 ΕΙΚΟΣΙ ΕΠΤΑ (27) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα συνολικής καθαρής αξίας 18.742,22€, τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα. Επιπλέον, στην έκθεση ελέγχου του ΕΛ.ΚΕ.ρητά αναγράφεται : «*Η εικονικότητα των ανωτέρω αναφερομένων παραστατικών αποδεικνύεται σύμφωνα με την ανωτέρω αναφερόμενη Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Εισοδήματος/ΦΠΑ, της ΔΟΥ και η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας έκθεσης.*» Με βάση την πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ, ο έλεγχος καταλόγισε τα ποσά των 48.927,24€ και 18.742,22€ ως λογιστικές διαφορές στα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ.-/.....-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων αρ.28 Κ.Φ.Δ, στο οποίο αναγράφονται τα εξής :

«Μετά την παραπάνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου του ΕΛ.ΚΕ

....., η οποία εκδόθηκε με αφορμή τη με αριθμ. πρωτ.-/.....-2022 (εισερχόμενο/.....-07-2022) με συνημμένα την Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Εισοδήματος/ΦΠΑ, της ΔΟΥ με αριθμό πρωτ.-/.....-2022 και η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας έκθεσης, διενεργήσαμε φορολογικό έλεγχο γραφείου και διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στην Υπηρεσία μας έχει σταλεί το με αριθμ. πρωτ.-/.....2022 (εισερχόμενο/.....-2022) με συνημμένα την Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Εισοδήματος/ΦΠΑ, της ΔΟΥ, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση **με ΑΦΜ.....**», αρμοδιότητας ΔΟΥ, εξέδωσε: α) για την χρήση 2016 ΕΒΔΟΜΗΝΤΑ ΤΕΣΣΕΡΑ (74) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία προς την ελεγχόμενη συνολικής καθαρής αξίας 48.927,24 €, και τα οποία έλαβε η ελεγχόμενη, β) για την χρήση 2017 ΕΙΚΟΣΙ ΕΠΤΑ (27) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία προς την ελεγχόμενη συνολικής καθαρής αξίας 18.742,22€, και τα οποία έλαβε η ελεγχόμενη. Η εικονικότητα των ανωτέρω αναφερομένων παραστατικών αποδεικνύεται σύμφωνα με την ανωτέρω αναφερόμενη Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Εισοδήματος/ΦΠΑ, της ΔΟΥ Πιο συγκεκριμένα πρόκειται για τα φορολογικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στους παρακάτω πίνακες :

Με βάση την ανωτέρω αναφερόμενη Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Εισοδήματος/ΦΠΑ, της ΔΟΥ, ο έλεγχος θεωρεί τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία που έχουν ληφθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση, **εικονικά** κατά την έννοια του άρθρου 66 §5 του ν.4174/2013, παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου. Ο έλεγχος καταλογίζει τα ανωτέρω ποσά των 48.927,24€ (χρήση 2016) & 18.742,22€ (χρήση 2017) ως λογιστικές διαφορές και προσδιορίζει τα αποτελέσματα ως εξής:.....»

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, υπέβαλε το υπ' αριθμ.-/.....-2022 υπόμνημα, με το οποίο επικαλέστηκε ότι ο έλεγχος δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών, αλλά απλώς αναφέρει ότι η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε και η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον, επικαλέστηκε ότι ο έλεγχος βασίστηκε στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος-ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., της οποίας το περιεχόμενο δεν έλαβε γνώση. Συνεπεία των ανωτέρω, δεν μπορεί να αμυνθεί αποτελεσματικά και να αντικρούσει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Το υπόμνημα της προσφεύγουσας δεν μετέβαλε το πόρισμα του ελέγχου και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ναι μεν τηρήθηκε τύποις η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ωστόσο, από το σημείωμα 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 η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα πρόσβασης στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος - ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., καθώς και στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση, κατά το μέρος που την αφορούν και περιλαμβάνουν τα αποδεικτικά στοιχεία των παραβάσεων και κατά συνέπεια την αιτιολόγηση των διορθωτικών προσδιορισμών φόρου, προκειμένου να προβεί σε ανταπόδειξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν επικαλείται απλώς την παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης, αλλά επικαλείται και προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία για την απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, τα οποία, αν είχε τη δυνατότητα να θέσει υπόψη της Διοίκησης προς αντίκρουση ενός αιτιολογημένου Σημειώματος Διαπιστώσεων, ενδεχομένως να οδηγούσαν τον έλεγχο σε διαφορετικό αποτέλεσμα (σχετική η απόφαση 3382/2010 του ΣΤΕ).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ./.....-2022 και/.....-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου είναι τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*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. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.*».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την 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 παρ. 1 εδάφιο 4 και 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 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικο μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.*».

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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:..... και την **ακύρωση** :

α)της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.και

β)της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη τήρηση κατ'ουσίαν της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.

Καλείται δε η Προϊσταμένη του ΕΛΚΕ να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην 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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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