



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση :** Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας:** 17671- Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο :** 2109572566  
**ΦΑΞ :** 210 9531321

Καλλιθέα 04-08-2014

Αριθμός απόφασης: 2373

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
  - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
  - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Το άρθρο 50 του ν 4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38).
3. Την ΠΟΛ 1066/27-2-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975 ).
5. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά: 1) της υπ' αριθ. .... Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/06-31/12/2009, 2) της υπ' αριθ. .... Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ΔΕΚ ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010 3) του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου

παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, **4)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010, **5)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2011, **6)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, **7)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, **8)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2010, **9)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2011, **10)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, **11)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου επί εισοδημάτων εργοληπτών κάθε είδους τεχνικών έργων & ενοικιαστών δημοσίων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, **12)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/11 άρθρο 29, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, **13)** της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ..... , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, **14)** της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ..... , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, **15)** της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ..... , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, **16)** της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ..... , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2010, **17)** της υπ' αριθ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ..... , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

**6. 1)** την υπ' αριθ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/06-31/12/2009, **2)** την υπ' αριθ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010 **3)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, **4)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ..... , Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010, **5)** του υπ' αριθ. ....

..... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2011, **6)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, **7)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, **8)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2010, **9)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2011, **10)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, **11)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου επί εισοδημάτων εργοληπτών κάθε είδους τεχνικών έργων & ενοικιαστών δημοσίων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, **12)** του υπ' αριθ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/11 άρθρο 29, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, **13)** την υπ' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, **14)** την υπ' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, **15)** την υπ' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, **16)** την υπ' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, **17)** την υπ' αριθ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής αρχής.

8. Την από ..... εισήγηση του ..... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

1) Με την υπ' αριθμ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/06-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος φπα ποσού 14.000,00 € πλέον 15.120,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) .

2) Με την υπ' αριθμ. .... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος φπα ποσού 112.825,85 € πλέον 107.103,74 € (πρόσθετος φόρος 74,70 € λόγω ανακρίβειας & 107.029,04 € λόγω μη δήλωσης).

3) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος φμυ ποσού 56.631,30 € πλέον 60.631,51 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

4) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος φμυ ποσού 80.169,20 € πλέον 72.764,17 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

5) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος φμυ ποσού 48.880,97 € πλέον 24.256,59 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

6) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος φμυ ποσού 14.988,53 € πλέον 3.032,72 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

7) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών ποσού 31.425,00 € πλέον 31.518,75 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

8) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών ποσού 34.847,60 € πλέον 26.405,28 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

9) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών ποσού 27.609,63 € πλέον 8.822,24 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

10) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών ποσού 26,24 € πλέον 6,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

11) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου επί εισοδημάτων εργοληπτών κάθε είδους τεχνικών έργων & ενοικιαστών δημοσίων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εργοληπτών ποσού 6.187,00 € πλέον 7.424,40 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

12) Με το υπ' αριθμ. .... Προσωρινό Φύλλο Ελέγχου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/11 άρθρο 29, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ειδικής εισφοράς ποσού 1.578,31 € πλέον 318,40 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά των παραπάνω φόρων προέκυψε, μετά από προσωρινό έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας που διενήργησε το ....., για τη διαπίστωση της ορθής απόδοσης των φόρων, βάσει των εγγραφών στα βιβλία της.

13) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 §1 ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 38 § 1β του Ν. 2859/2000.

Η παράβαση αφορά τη μη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης φπα διαχειριστικής περιόδου 2009.

14) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 §1 ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 38 § 1β του Ν. 2859/2000.

Η παράβαση αφορά τη μη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης φπα διαχειριστικής περιόδου 2010.

15) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 §1 ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 38 § 1β του Ν. 2859/2000.

Η παράβαση αφορά τη μη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης φπα διαχειριστικής περιόδου 2011.

16) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 6.300,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Η παράβαση αφορά:

1) Δεν εκτύπωσε μέχρι και την ..... την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων της ..... σε θεωρημένες καταστάσεις τόσο του κεντρικού καταστήματος, όσο και των εγκαταστάσεων Νο ....(Εργοστάσιο Α' - ..... ) και Νο .... (Εργοστάσιο Β' -.....), οι οποίες βρίσκονται εντός του Νομού ..... και σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1, 17 § 4, 7 & 8, 19 § 1, 24 § 6, 27, καθώς και του άρθρου 36 § 1 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή η ελεγχόμενη μέχρι ..... δεν εκτύπωσε, τις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής (είτε ποσοτικής είτε της κατά μονάδα αξίας) της ....., θεωρείται ως να μη τηρήθηκαν για την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο και επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο που καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6α' του ν. 2523/1997 όπως αυτές ισχύουν.

2) Δεν αποθήκευσε μέχρι και την ..... (πρώτη ημέρα του ελέγχου), σε θεωρημένους οπτικούς δίσκους (CD -ROM τεχνολογίας WORM), για το χρονικό διάστημα από .... έως ..... τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης των μηνών δηλ. .... 2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 § 2 του Π.Δ.186/1992, το οποίο καθορίζει προθεσμία αποθήκευσης ή εγγραφής των δεδομένων του βιβλίου αποθήκης μέχρι το τέλος του επομένου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 17 § 2 & 7, 19 § 1 και 36 § 1 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή η ελεγχόμενη μέχρι ..... δεν είχε αποθηκεύσει σε οπτικό δίσκο CD-ROM τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, για το χρονικό διάστημα από .... έως ....., ήτοι για τους μήνες ..... 2010, θεωρείται ως να μη τηρήθηκε το βιβλίο αποθήκης για τους προαναφερόμενους μήνες και επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο που καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6γ του ν. 2523/1997, όπως αυτές ισχύουν.

3) Εξέδωσε πέντε χιλιάδες οκτακόσια τριάντα τέσσερα (5.834) αθεώρητα φορολογικά στοιχεία (ΤΕ, ΤΠ, ΔΑ, ΑΑ, κ.α.) με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, με αριθμό μητρώου μηχανισμού σήμανσης ..... και

..... (κεντρικό και υποκατάστημα αντίστοιχα) χωρίς παραδρομή, τα οποία εκδίδονταν σύμφωνα με τις διατάξεις των πολ. 1082/2003 και 1083/2003 ΑΥΟ, κατά το χρονικό διάστημα ....., λόγω μη επίδοσης δηλώσεων μέχρι ..... και λόγω αδυναμίας λήψης ασφαλιστικής ενημερότητας από το ΙΚΑ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 8 του ΠΔ 186/92, κατά παράβαση των διατάξεων των πολ. 1082/2003 και 1083/2003 ΑΥΟ, των διατάξεων άρθρων 2 § 1 και 19 § 1 του ΠΔ 186/92, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 § 5 του ν. 1809/88, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 § 2 του ν. 3052/02, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 §§ 2, 8 περ. β & 9 και 24 του ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011, σύμφωνα με τις οποίες στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992, καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας (Σ. Β.) τρία (3), εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο.

17) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 4.500,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

Η παράβαση αφορά:

1) Δεν εκτύπωσε μέχρι και την ..... την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων της ..... σε θεωρημένες καταστάσεις τόσο του κεντρικού καταστήματος, όσο και των εγκαταστάσεων Νο .....(Εργοστάσιο Α' - ..... ) και Νο ..... (Εργοστάσιο Β'-.....), οι οποίες βρίσκονται εντός του Νομού ..... και σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1, 17 §§ 4, 7 & 8, 19 § 1, 24 § 6, 27, καθώς και του άρθρου 36 § 1 του Π.Δ. 186/1992.

Συνεπώς επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο, όπως αυτό καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8ι' του ν. 2523/1997.

2) Δεν αποθήκευσε μέχρι και την ..... (πρώτη ημέρα του ελέγχου), σε θεωρημένους οπτικούς δίσκους (CD -ROM τεχνολογίας WORM), για το χρονικό διάστημα από ..... τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, των μηνών δηλ. .... 2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 § 2 του Π.Δ.186/1992, το οποίο καθορίζει προθεσμία αποθήκευσης ή εγγραφής των δεδομένων του βιβλίου αποθήκης μέχρι το τέλος του επομένου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 17 §§ 2 & 7, 19 § 1 και 36 § 1 του Π.Δ. 186/1992.

Συνεπώς επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο, που καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8ι' του ν. 2523/1997, όπως αυτές ισχύουν.

3) Εξέδωσε τρεις χιλιάδες εξακόσια σαράντα τρία (3.643) αθεώρητα Φορολογικά στοιχεία (ΤΕ, ΤΠ, ΔΑ, ΑΑ, κ.α.) με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, με αριθμό μητρώου μηχανισμού σήμανσης .... και ..... (κεντρικό και υποκατάστημα αντίστοιχα) χωρίς παραδρομή, τα οποία εκδίδονταν σύμφωνα με τις διατάξεις των πολ. 1082/2003 και 1083/2003 ΑΥΟ, κατά το χρονικό διάστημα ....., λόγω μη επίδοσης δηλώσεων μέχρι ..... και λόγω αδυναμίας λήψης ασφαλιστικής ενημερότητας από το ΙΚΑ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 8 του ΠΔ 186/92, κατά παράβαση των διατάξεων των πολ. 1082/2003 και 1083/2003 ΑΥΟ, των διατάξεων άρθρων 2 § 1 και 19 § 1 του ΠΔ 186/92, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 § 5 του ν. 1809/88, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 § 2 του ν. 3052/02, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 §§ 2, 8 περ. β & 9 και 24 του ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011, σύμφωνα με τις οποίες στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992, καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας (Σ. Β.) τρία (3), εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση των παραπάνω Προσωρινών Πράξεων, Φύλλων ελέγχου και Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων, του Προϊσταμένου του ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) κακώς εκδόθηκαν οι πράξεις, αφού η αρχή που εξέδωσε αυτές όφειλε να καλέσει την προσφεύγουσα προς ακρόαση
- 2) αμφισβητείται η φορολογική υποχρέωση, γιατί δεν συντρέχει νόμιμη υποχρέωση
- 3) υπολογίσθηκαν εσφαλμένα και είναι αντίθετες στο νόμο
- 4) είναι υπό τη σκέπη του άρθρου 99 με δικαστική αναστολή
- 5) δεν υφίσταται οφειλή, γιατί έχει υποβληθεί δήλωση συμψηφισμού

#### **Α. Σύντομο ιστορικό -ισχύον νομοθετικό πλαίσιο -σχετικές θέσεις της διοίκησης**

Στην προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. .... διενεργήθηκε από το ..... προσωρινός έλεγχος βάσει της αριθμ. .... εντολής ελέγχου και αφορά τον έλεγχο απόδοσης φπα και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009-2010-2011 και 1/1-30/04/2012.

Στη συνέχεια διαπιστώθηκε ότι για τη φορολογική περίοδο από 1/1/2009 έως 30/4/2009 διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος απόδοσης ή μη των παρακρατούμενων φόρων, όπως επίσης και του φόρου προστιθέμενης αξίας για το χρονικό διάστημα από 1/1/2009 έως 31/5/2009, ύστερα από εντολή με αριθμ ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ .....

Συνεπώς η υπ' αριθ. .... εντολή ελέγχου η οποία εκδόθηκε για το χρονικό διάστημα από 1/1/2009 έως και 30/04/2012, περιορίστηκε για τους παρακρατούμενους φόρους στις φορολογικές περιόδους 1/5/2009 - 31/12/2009, 1/1/2010 - 31/12/2010, 1/1/2011-31/12/2011 και 1/1/2012 - 30/04/2012, καθώς επίσης και για τον φόρο προστιθέμενης αξίας για τις φορολογικές περιόδους 1/6/2009 - 31/12/2009, 1/1/2010 - 31/12/2010, 1/1/2011-31/12/2011 και 1/1/2012 - 30/04/2012.

Από τον προσωρινό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης προέκυψαν διαφορές φόρου και εκδόθηκαν οι ως άνω προαναφερόμενες καταλογιστικές πράξεις - προσωρινά φύλλα ελέγχου και αποφάσεις επιβολής προστίμων.

Η κοινοποίηση των ανωτέρω Προσωρινών Πράξεων, Φύλλων Ελέγχου & Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων, στη προσφεύγουσα, έγινε την .....

Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε μέσω του ..... την με αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. (Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών άρθρου 70Α του Ν. 2238/94).

Έως και την 31-12-2013, η παραπάνω ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας δεν συζητήθηκε από την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών άρθρου 70Α του Ν. 2238/94.

Ακολούθως η προσφεύγουσα, υπέβαλε την με αριθμό κατάθεσης ..... προσφυγή, ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου .....

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα:

- 1) παραιτήθηκε της προσφυγής της, ως η αριθμ. πρωτ. .... Δήλωση Παραίτησης από την Ασκηθείσα Προσφυγή, την οποία υπέβαλλε στο Διοικητικό Εφετείο ....., και
- 2) ταυτόχρονα, όπως αναφέρουμε και ανωτέρω κατέθεσε στην Υπηρεσία μας μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. .... (λόγω της παύσης λειτουργίας του ..... σύμφωνα με την Δ6Α1058824/08.04.2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. στις 1/5/2014) την με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 50 του Ν. 4238/17-02-2014, όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 184 του ν. 4261/2014, εντός προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του νόμου.

**Επειδή**, στο άρθρο 50 του Ν 4238/2014, (ΦΕΚ Α'/17-02-2014) ορίζεται ότι «α. Υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Α' 151), για τις οποίες αυτή ήταν αποκλειστικά αρμόδια, και οι οποίες δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013 ή εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση, δύνανται, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις της αρχικής υποβολής, να εξετάζονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών από την υποβολή σχετικής αιτήσεως του ενδιαφερομένου, μετά την οποία η σχετική αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Η αίτηση εξετάζεται, μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Μετά την υποβολή της αίτησης, τυχόν βεβαιώσεις οφειλών που εδράζονται στις αντίστοιχες υποθέσεις διαγράφονται και οι σχετικές απαιτήσεις του Δημοσίου επαναβεβαιώνονται και εισπράττονται είτε με βάση την απόφαση της ως άνω Υπηρεσίας είτε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας εντός της οποίας δύναται να αποφανθεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. » .

**Επειδή**, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1142/2014 περίπτωση Α. Υπαγόμενες υποθέσεις 1. Με την ως άνω περίπτωση γ' όπως αυτή προστέθηκε στο άρθρο 50 του ν.4238/2014, ορίζεται ότι οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή έχει παραιτηθεί από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του ν. 4183/2013 (Α'186). Η σχετική αίτηση του Φορολογούμενου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εξετάζεται μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (5.5.2014).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/94, § 1 "Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος "

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 2238/94, § 1 "Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, των οποίων το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 αντίστοιχα και δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, μπορεί να υπαχθούν σε προσωρινό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματος τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού Φορολογικού ελέγχου.

§ 2.Επίσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου για να διαπιστώσει. ... "

§ 4.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να διενεργεί προσωρινό έλεγχο για να διαπιστώσει την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ, § 1.Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη

Φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

§ 2. Εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή από τον υπόχρεο του φόρου, περιοδικής δήλωσης για κάποια Φορολογική περίοδο, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί, χωρίς άλλη ελεγκτική ενέργεια, να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, με την οποία προβαίνει στον προσδιορισμό της Φορολογητέας αξίας, των ποσοστών και των εκπτώσεων του φόρου με βάση τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων στις οποίες έχει προβεί ο υπόχρεος κατά τις τρεις προηγούμενες φορολογικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ως φορολογητέα αξία ανά συντελεστή φόρου λαμβάνονται οι αντίστοιχοι μέσοι όροι που προκύπτουν από τις παραπάνω δηλώσεις.

§ 3. Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τκ εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρ. 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: « ... Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Η νομολογία του ΣτΕ εισήγαγε έναν δεύτερο περιορισμό στο δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, που αφορά, πρωτίστως, στη δικονομική διάσταση του εν λόγω ουσιαστικού τύπου της διοικητικής πράξης. Ο ακυρωτικός δικαστής μετέφερε στο πεδίο της προηγούμενης ακρόασης τη νομική κατασκευή της αλυσιτέλειας, κατά την οποία όταν διοικητική πράξη εκδίδεται κατά δέσμια αρμοδιότητα και βαρύνεται με τυπικές πλημμέλειες, όπως η αναρμοδιότητα ή η κακή σύνθεση ή συγκρότηση του διοικητικού οργάνου που την εξέδωσε, δεν ακυρώνεται γι' αυτούς τους τυπικούς λόγους εφόσον δεν αμφισβητούνται τα πραγματικά περιστατικά και η πράξη είναι νόμιμη κατά το περιεχόμενό της (ΣτΕ Ολ 530/2003). Με άλλα λόγια, με σκοπό τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της διοικητικής διαδικασίας και την προάσπιση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, παρέλκει η εξέταση, βάσιμου κατά τ' άλλα, τυπικού λόγου ακύρωσης ως αλυσιτελούς, αφού η προσβαλλόμενη πράξη έχει το μοναδικό, επιτρεπόμενο από τον νόμο περιεχόμενο, ενώ δεν αμφισβητούνται (ή δεν μπορούν να αμφισβητηθούν) τα πραγματικά περιστατικά που οδήγησαν στην έκδοσή της. Το έρεισμα αυτής της κατασκευής μπορεί να εντοπιστεί στην αδυναμία βελτίωσης της έννομης θέσης του αιτούντος μέσω της ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης αφού η νέα, μετά την ακύρωση, πράξη θα έχει το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο με την ακυρωθείσα.

Αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010). Σε πολλές αποφάσεις του ΣτΕ, που συγκροτούν, πλέον, πάγια νομολογία, γίνεται δεκτό ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης «αργεί» όταν το διοικητικό μέτρο σε βάρος του διοικουμένου δεν συνδέεται, κατά το ουσιαστικό δίκαιο, με την υποκειμενική συμπεριφορά του διοικουμένου αλλά λαμβάνεται βάσει «αντικειμενικών δεδομένων» (ΣτΕ 1685/2013, 1505/2010, 44/2010, 4254/2009). Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις που ο διοικούμενος δεν μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας με την προβολή ισχυρισμών σχετικών με την υποκειμενική του συμπεριφορά, οι οποίοι θα μπορούσαν να ανατρέψουν το αποτέλεσμά της, η διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να τον ακούσει πριν την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης, αφού το περιεχόμενό της «υπαγορεύεται» κατ' ουσίαν από τον νόμο. Πρόκειται, κατ' ουσίαν, για περιπτώσεις αντίστοιχες με την έκδοση πράξης κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, στις οποίες μπορεί να ελεγχθεί μόνον η συνδρομή των νόμιμων, αντικειμενικών προϋποθέσεων που θέτει η οικεία διάταξη και όχι το περιθώριο εκτίμησης της διοίκησης, με αποτέλεσμα να περιορίζεται (ή ακριβέστερα να εκλείπει) και σε αυτές η υποχρέωση της διοίκησης να ακούσει τον διοικούμενο πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν, πράξης (βλ. ΣτΕ 715/2012).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Η ένταξη του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στους αλυσιτελώς προβαλλόμενους λόγους δυσχεραίνει την ευδοκίμηση της προβολής του από τον διοικούμενο. Και αντίστροφα: μπορεί να καταλήξει στην άρση της υποχρέωσης της διοίκησης να ικανοποιήσει αυτό το θεμελιώδες δικαίωμα άμυνας του διοικουμένου. Παράλληλα, δημιουργεί εύλογους προβληματισμούς, που εκφράζονται μέσα από τις μειοψηφίες των δικαστικών αποφάσεων και τη θεωρία, σχετικά με το αν προσκρούει στα όρια του ακυρωτικού ελέγχου αλλά και με το αν συνάδει με τη λειτουργία του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

**Επειδή**, στη προκειμένη περίπτωση, ο προσωρινός έλεγχος στη προσφεύγουσα, διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 67 του ν. 2238/1994, και η κρίση των προσβαλλόμενων πράξεων, φύλλων ελέγχου και προστίμων στηρίζεται, όπως εν προκειμένω, σε αδιαμφισβήτητες διαπιστώσεις και σε αντικειμενικές προϋποθέσεις (με βάση, τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων στις οποίες έχει προβεί ο υπόχρεος ως προς το φπα και με βάση στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν καθώς και στην εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 52 και 54 έως 58 για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου ως προς τον ΦΜΥ, φόρο ελευθέρων επαγγελματιών, εργολάβων κλπ ), ανεξάρτητες προς τη συμπεριφορά του θιγόμενου προσώπου, δηλαδή, οι πράξεις επιβολής, προσδιορισμού και καταλογισμού φόρου εκδόθηκαν κατά δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης (βλ. σχ. Κ. Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, β' έκδοση 1999, 4490/2008), λόγω ανακριβών και μη υποβολή δηλώσεων φπα και παρακρατούμενων φόρων σύμφωνα με τις εγγραφές των βιβλίων της προσφεύγουσας.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα **δεν μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας με την προβολή ισχυρισμών σχετικών με την υποκειμενική της συμπεριφορά, οι οποίοι θα μπορούσαν να ανατρέψουν το αποτέλεσμα της, και ως εκ τούτου η διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να την ακούσει πριν την έκδοση των δυσμενών διοικητικών πράξεων, αφού το περιεχόμενό των «υπαγορεύεται» κατ' ουσίαν από τον νόμο.**

Επίσης κατά την κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας με την υπ' αριθμ. 2370/2007 απόφαση συντρέχει αφενός περίπτωση υποχρέωσης της διοίκησης για πρόσκληση σε προηγούμενη ακρόαση κατ' αρχήν όμως μόνο σε έκδοση αποφάσεων επιβολής προστίμου κατά τον Κ.Β.Σ. (**όπως και έγινε με την υπ' αριθμ. πρωτοκ. .... κλήση προς ακρόαση**) και αφετέρου προσδιορίζεται αυστηρά η συνδρομή δύο προϋποθέσεων για την εφαρμογή του ανωτέρω δικαιώματος δηλαδή αυτής της απόδοσης της παράβασης σε υπαίτια συμπεριφορά του παραβάτη και αυτής της έκδοσης του προστίμου κατόπιν επιμέτρησης του ύψους του.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος ακρόασης, που έθεσε το ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο, δεν αποτελεί η προηγούμενη ακρόαση του υπόχρεου, ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της Φορολογικής απόφασης, η μη τήρηση του οποίου επάγεται τη νομική πλημμέλεια της υπό κρίση απόφασης.

**Επειδή**, η υποβληθείσα δήλωση συμψηφισμού χρεών και η διαδικασία ένταξης στο άρθρο 99 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, και συνεπώς δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης από την Υπηρεσία μας.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, φύλλα ελέγχου και αποφάσεις επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

### **Αποφασίζουμε**

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. .... Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ..... Φορολογικής περιόδου 01/06-31/12/2009,

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

Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                       |                  |
|---------------------------------------|------------------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                         | 14.000,00        |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120% | 16.800,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΙΟ</b>            | <b>30.800,00</b> |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

2) της υπ' αριθμ. .... Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                       |                   |
|---------------------------------------|-------------------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                         | 112.825,85        |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120% | 93,37             |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ 120%  | 135.297,62        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΙΟ</b>            | <b>248.216,84</b> |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

3) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009.

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

Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                        |                   |
|----------------------------------------|-------------------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                          | 56.631,30         |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120 % | 67.957,56         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΙΟ</b>             | <b>124.588,86</b> |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

4) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                         | 80.169,20  |
| ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120 % | 96.203,04  |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ                   | 176.372,24 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

5) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                   | 48.880,97  |
| ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ | 53.993,35  |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ             | 102.874,32 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε ποσοστό ως επισυναπτόμενο Φύλλο υπολογισμού.

6) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012.

οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                   | 14.988,53 |
| ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ | 12.475,49 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ             | 27.464,02 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε ποσοστό ως επισυναπτόμενο Φύλλο υπολογισμού.

7) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου ....., φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009.

οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                       | 31.425,00 |
| ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120 | 37.710,00 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ                 | 69.135,00 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

8) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|               |           |
|---------------|-----------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ | 34.847,60 |
|---------------|-----------|

|                                       |           |
|---------------------------------------|-----------|
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120% | 41.817,12 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ                   | 76.664,72 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

9) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                    | 27.609,63 |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ | 26.199,62 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΙΟ              | 53.809,25 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε ποσοστό ως επισυναπτόμενο φύλλο υπολογισμού.

10) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                    | 26,24 |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ | 22,96 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΙΟ              | 49,20 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε ποσοστό ως επισυναπτόμενο φύλλο υπολογισμού.

11) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου επί εισοδημάτων εργοληπτών κάθε είδους τεχνικών έργων & νοικοκυριών δημοσίων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/05-31/12/2009.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                        | 6.187,00  |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120 | 7.424,40  |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΙΟ                  | 13.611,40 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

12) του υπ' αριθμ. .... Προσωρινού Φύλλου Ελέγχου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/11 άρθρο 29, του Προϊσταμένου του ....., Φορολογικής περιόδου 01/01-30/04/2012.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :  
Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

|                                  |          |
|----------------------------------|----------|
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ                    | 1.578,31 |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ | 937,67   |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΙΟ              | 2.515,98 |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του Φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε ποσοστό ως επισυναπτόμενο φύλλο υπολογισμού.

13) της υπ' αριθμ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : Πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 €.

14) της υπ' αριθμ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : Πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 €.

15) της υπ' αριθμ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : Πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 €.

16) της υπ' αριθμ. .... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : Πρόστιμο συνολικού ποσού 6.300,00 €.

17) της υπ' αριθμ. .... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του ....., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : Πρόστιμο συνολικού ποσού 4.500,00 €.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ  
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

Σ ή 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).