



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/09/2017

Αριθμός Απόφασης: 1917

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της . . του ... **με ΑΦΜ** ..., με έδρα την ..., επί της οδού ..., ΤΚ ..., κατά: **α)** της υπ'

αριθ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., **β)** της υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και **γ)** της υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της . . **του ... με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού 17.546,10€.

Με την υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού 8.872,67€.

Με την υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού 13.462,11€.

Με τις υπ' αριθμ..../.....2014 & .../...-2016 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα σύμφωνα με την ΠΟΛ 1037/05 για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006 & 1/1-31/12/2007, από τον οποίο διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις ανά χρήση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

1. Μη επίδειξη στο μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε των τηρούμενων βιβλίων

και στοιχείων του καταστήματος και του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, που ζητήθηκαν με τις αρ. .../....2014 και .../....2015 προσκλήσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Περαιτέρω η ανωτέρα παράβαση συνιστά ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ.186/92.

2. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε περιπτώσεις (Τιμολόγια παροχής υπηρεσίας) αγνώστου αξίας για τις αντίστοιχες ληφθείσες φορτωτικές που πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.2,14,15 και 17 του Π.Δ. 186/92).

Περαιτέρω η ανωτέρα παράβαση συνιστά ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.7β του Π.Δ.186/92.

3. Μη καταχώρηση εσόδου στα βιβλία και συγκεκριμένα η εκδοθείσα συγκεντρωτική φορτωτική ... με ημ/νία έκδοσης 15.04.2005 καθαρής αξίας 6.221,60 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.182,10 ευρώ με συνολική αξία 7.403,70 ευρώ, προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση . . . ΑΦΜ, κατά παράβαση των άρθρων 2,16,17,18 του Π.Δ. 186/92.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

1. Μη επίδειξη στο μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του καταστήματος και του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, που ζητήθηκαν με τις αρ. .../....2014 και .../....2015 προσκλήσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Περαιτέρω η ανωτέρα παράβαση συνιστά ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ.186/92.

2. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε περιπτώσεις 20 (Τιμολόγια παροχής υπηρεσίας) αγνώστου αξίας για τις αντίστοιχες ληφθείσες φορτωτικές που πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.2,14,15 και 17 του Π.Δ. 186/92).

Περαιτέρω η ανωτέρα παράβαση συνιστά ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.7β του Π.Δ.186/92.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

1. Μη επίδειξη στο μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του καταστήματος και του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, που ζητήθηκαν με τις αρ. .../...2014 και .../....2015 προσκλήσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Περαιτέρω η ανωτέρα παράβαση συνιστά ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ.186/92.

2. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε περιπτώσεις 19 (Τιμολόγια παροχής υπηρεσίας) αγνώστου αξίας για τις αντίστοιχες ληφθείσες φορτωτικές που πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.2,14,15 και 17 του Π.Δ. 186/92.

Περαιτέρω η ανωτέρα παράβαση συνιστά ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.7β του Π.Δ.186/92.

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 και του άρθρου 32 του ν.2859/2000 για τις οποίες συμψηφίστηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα, αναλυτικά:

- Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005, ποσό δαπανών 24.078,01€, Φ.Π.Α. 4.511,40€
- Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006, ποσό δαπανών 10.228,36€, Φ.Π.Α. 1.913,97€
- Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007, ποσό δαπανών 17.074,29€, Φ.Π.Α. 3.310,57€

κατά συνέπεια δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την αξία του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις ως άνω δαπάνες.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω παραβάσεις, έκρινε τα βιβλία **ανακριβή** για τις ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 και 7 του Π.Δ.186/92. Επιπλέον, προσδιόρισε στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/1994 και το καθαρό εισόδημα και ο φόρος επαναπροσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994 και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2859/2000 όπου ορίζεται ότι σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων τα

ακαθάριστα έσοδα στο Φ.Π.Α. προσδιορίζονται όπως στην Φορολογία Εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά ν' ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Αοριστία της οικείας έκθεσης ελέγχου
2. Δεν του παρείχε η φορολογική αρχή το δικαίωμα της κλήσης προς ακρόαση πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.2 του συντάγματος.
3. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών.
4. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, ποσοστών και εκπτώσεων φόρου σε περίπτωση διαπίστωσης ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, γίνεται με ιδιαίτερο και αυτοτελή έλεγχο και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, **εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό του φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και **για τις πράξεις επιβολής προστίμων** ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17 του Ν. 2690/1999** ορίζεται ότι: «1. Η ατομική

διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης ύστερα από την πρώτη με αρ.πρωτ .../...2014 και τη δεύτερη με αρ.πρωτ .../...2015 πρόσκληση, οι οποίες επιδόθηκαν νόμιμα για προσκόμιση στον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... προκύπτουν από τον έλεγχο των δεδομένων που έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο αθεώρητο αναλυτικό βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα λοιπά στοιχεία εσόδων και εξόδων που τους προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή και κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. **Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου** ή, σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

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

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

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις ...-2016 το αριθμ. ... σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και προστίμων. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «...2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7..... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα

βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,..... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζόμενων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,..... 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:..... β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.....»

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκαν οι εξής παραβάσεις: **ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2005:** α) Μη επίδειξη στο μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του καταστήματος και του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, που ζητήθηκαν με τις αρ. .../....2014 και .../....2015 προσκλήσεις, β) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε περιπτώσεις 28 (Τιμολόγια παροχής υπηρεσίας) αγνώστου αξίας για τις αντίστοιχες ληφθείσες φορτωτικές που πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου και γ) Προέκυψαν λογιστικές διαφορές στην προσφεύγουσα επιχείρηση διότι καταχώρησε ανακριβώς στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, έξοδα και δαπάνες όπως βενζίνη, είδη διατροφής, κ.λ.π., καθαρής αξίας 24.078,01€ οι οποίες δεν προορίζονταν για λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης αλλά για ιδιωτική χρήση. **ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2006:** α) Μη επίδειξη στο μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του καταστήματος και του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, που ζητήθηκαν με τις αρ. .../....2014 και

.../....2015 προσκλήσεις και **β)** Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε περιπτώσεις 20 (Τιμολόγια παροχής υπηρεσίας) αγνώστου αξίας για τις αντίστοιχες ληφθείσες φορτωτικές που πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου. **ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2007:** α) Μη επίδειξη στο μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του καταστήματος και του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, που ζητήθηκαν με τις αρ. .../....2014 και .../....2015 προσκλήσεις και **β)** Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε περιπτώσεις 19 (Τιμολόγια παροχής υπηρεσίας) αγνώστου αξίας για τις αντίστοιχες ληφθείσες φορτωτικές που πραγματοποιήθηκαν κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και συγκεκριμένα λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με τις από .../...-2014 & .../...2016 εντολές ελέγχου η Δ.Ο.Υ. ..., διενήργησε αυτοτελή έλεγχο για την φορολογία Φ.Π.Α. και εξέδωσε την από .../2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του ... με **ΑΦΜ**

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2005 ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ 125/1345859/02-03-2017	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	7.975,50
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	9.570,60
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	17.546,10

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2006 ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ 126/1345860/02-03-2017	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	4.033,03
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	4.839,64
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	8.872,67

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2007 ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ 127/1345861/02-03-2017	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	6.119,14
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	7.342,97
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	13.462,11

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.