



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/09/2017

Αριθμός Απόφασης: 1918

**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 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., **β)** της υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., **γ)** της υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και **δ)** της υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου (Άρθρο 54 ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2015, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου 3.711,33€.

Με την υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου 3.516,00€.

Με την υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου 3.320,67€.

Με την υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξη επιβολής προστίμου (Άρθρο 54 ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου 250,00€.

Με τις υπ' αριθμ. .../11-09-2014 & .../...-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 1/1-31/12/2015

Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό πρωτοκόλλου .../08.10.2014 και .../...2015 έγγραφες αιτήσεις για παροχή αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2005-31/12/2007, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 § 2 του Κ.Φ.Δ. . Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 250,00 €, ήτοι 1 περίπτωση X 250,00 €.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ.δ', § 2 περ.γ' του Κ.Φ.Δ..

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

1. Υπέβαλλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση του άρθρου 20 Π.Δ.186/92, για μεγέθη συνολικής αξίας κάτω των 5.000.000 δραχμών (14.673,00ευρώ) διότι δεν καταχώρησε στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών - προμηθευτών έναν αντισυμβαλλόμενο (πελάτη) για αξία 6.221,60 ευρώ , κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 περ. α του Π.Δ. 196/92 και επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 περ. α , 6 περ. ζ του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζν. 4337/2015, επισύρει πρόστιμο:

$1*586,00=586,00/3= 195,33$ ευρώ.

2. Ελλιπής περιγραφή είδους αγαθών και υπηρεσιών σε στοιχεία με συντελεστή βαρύτητας δύο (2), διότι α) εξέδωσε μεγάλο αριθμό συγκεντρωτικών φορτωτικών με ελλιπή περιγραφή είδους, αγαθών και υπηρεσιών, κατά παράβαση του άρθρου 16 παρ. 13 του Π.Δ. 186/92)και β) στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσίας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.2,9,10 και 11 του Π.Δ. 186/92 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6δ του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015 επισύρει πρόστιμο:

$2*586,00=1.172,00/3=390,67$ ευρώ.

3. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, σε περιπτώσεις 28 (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) και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8α και 9 του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015 επιβάλλεται πρόστιμο 15/πλάσιο του πλήθους των παραβάσεων:

$15*586,00=8.790,00/3=2.930,00$ ευρώ.

4. 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) και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8δ του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015, επισύρει πρόστιμο: $1 \times 586,00 = 586,00 / 3 = 195,33$ ευρώ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

1. Υπέβαλλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 για μεγέθη συνολικής αξίας κάτω των 5.000.000 δραχμών (14.673,00 ευρώ) διότι δεν καταχώρησε στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών - προμηθευτών έναν αντισυμβαλλόμενο (πελάτη) για αξία 710,00 ευρώ , κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 περ. α του Π.Δ. 196/92 και επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1, 2 περ. α , 6 περ. ζ του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015 , επισύρει πρόστιμο:

$1 \times 586,00 = 586,00 / 3 = 195,33$ ευρώ.

2. Ελλιπής περιγραφή είδους αγαθών και υπηρεσιών σε στοιχεία με συντελεστή βαρύτητας δύο (2), διότι α)εξέδωσε μεγάλο αριθμό συγκεντρωτικών φορτωτικών με ελλιπή περιγραφή είδους, αγαθών και υπηρεσιών, κατά παράβαση του άρθρου 16 παρ. 13 του Π.Δ. 186/92)και β) στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσίας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.2,9,10 και 11 του Π.Δ. 186/92 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6δ του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015 επισύρει πρόστιμο:

$2 \times 586,00 = 1.172,00 / 3 = 390,67$ ευρώ.

3. 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) και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8α και 9 του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015 επιβάλλεται πρόστιμο 15/πλάσιο του πλήθους των παραβάσεων:

$15 \times 586,00 = 8.790,00 / 3 = 2.930,00$ ευρώ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

1. Ελλιπής περιγραφή είδους αγαθών και υπηρεσιών σε στοιχεία με συντελεστή βαρύτητας δύο (2), διότι α)εξέδωσε μεγάλο αριθμό συγκεντρωτικών φορτωτικών με ελλιπή περιγραφή είδους, αγαθών και υπηρεσιών, κατά παράβαση του άρθρου 16 παρ.13 του Π.Δ. 186/92)και β) στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσίας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.2,9,10 και 11 του Π.Δ. 186/92 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6δ του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015 επισύρει πρόστιμο:

$2 \times 586,00 = 1.172,00 / 3 = 390,67$ ευρώ.

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) και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8α και 9 του Ν. 2523/97 και άρθρου 7 παρ. 3ζ ν. 4337/2015 επιβάλλεται πρόστιμο 15/πλάσιο του πλήθους των παραβάσεων:

$15 \times 586,00 = 8.790,00 / 3 = 2.930,00$ ευρώ.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 & 7 του Π.Δ.186/92, έκρινε τα βιβλία ανακριβή.

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.

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 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... προκύπτουν από τον έλεγχο των δεδομένων που έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο αθεώρητο 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 (σελ.2-10), 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.

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:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος προστίμου	Ποσό προστίμου
1	.../.../...2017	1/1-31/12/2015	ΆΡΘΡΟ 54 Ν.4174/13	250,00€
2	.../.../...2017	1/1-31/12/2005	Κ.Β.Σ.	3.711,33€
3	.../.../...2017	1/1-31/12/2006	Κ.Β.Σ.	3.516,00€

4	.../.../...-2017	1/1-31/12/2007	Κ.Β.Σ.	3.320,67€
---	------------------	----------------	--------	-----------

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.