



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29/05/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός Απόφασης: 2767

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ. και/27-12-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ. και/27-12-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 27/12/2017 σχετική Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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'αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/03/2011-31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 2.455,03 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.964,04 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 5.401,07 €.

Με την υπ'αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-30/09/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 1.754,41 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.105,29 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 3.859,70 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 27/12/2017 σχετικής Έκθεσης Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου. Στο πλαίσιο του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με την εντολή ελέγχου/2016 επιδόθηκε την 27-6-2017 στον προσφεύγοντα, η με αριθμ. πρωτ./2017, πρόσκληση για προσκόμιση εντός πέντε (5) ημερών των βιβλίων και των στοιχείων που τηρήθηκαν, κατά την περίοδο 1/3/2011-30/9/2012, καθώς και όλων των δικαιολογητικών εγγραφών για τις χρήσεις αυτές. Επιπλέον, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (RE..... GR) η με αρ. πρωτ./2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, η οποία γνωστοποιούσε τη δυνατότητα υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν. 4446/2016. Στη με αριθμ. πρωτ./2017 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και σε επανειλημμένες οχλήσεις του ελέγχου (31/1/2017, 27/6/2017, 31/7/2017, 27/9/2017) για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ο προσφεύγων δήλωσε ότι δεν έχει στη διάθεση του αρχείο βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις υπό έλεγχο και δεν μπορεί να προσκομίσει οποιοδήποτε στοιχείο προς έλεγχο του ΦΠΑ. Συνεπώς, δεν κατέστη δυνατόν να γίνουν οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση το άρθρο 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ, 1037/1.3.2005(ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) και παραγράφους 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β'706/25.5.2005). Μετά από τα παραπάνω, ο έλεγχος βασίστηκε στα δεδομένα που άντλησε από το ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. Ειδικότερα αναφορικά με τις **φορολογητέες εκροές**, αναζητήθηκαν οι δηλώσεις Ε3, καθώς και οι περιοδικές-εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2011-2012 και διαπιστώθηκε συμφωνία των ακαθάριστων εσόδων με το σύνολο των φορολογητέων εκροών. Αναφορικά με τις **φορολογητέες εισροές**, αναζητήθηκαν στοιχεία από τις δηλώσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών χρήσεων 2011-2012.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Μετά την συνταξιοδότησή του είχε διακόψει την συνεργασία του με το φοροτεχνικό γραφείο με το οποίο συνεργαζόταν. Δεν μπόρεσε να παραλάβει τα σχετικά έγγραφα που χρειαζόταν και που αφορούσαν τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους. Από τα φορολογικά στοιχεία που υποβάλλει συνημμένα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα οποία περιήλθαν προσφάτως στην κατοχή του εξ υπαιτιότητας του ανωτέρω φοροτεχνικού γραφείου προκύπτει το λανθασμένο του επίδικου ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις επιμέρους κατά άρθρο διατάξεις του ΠΔ 186/92 ως ίσχυσε ορίζεται ότι:

άρθρο 2 § 1 του Π.Δ. 186/92: « Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....»

άρθρο 21 § 2 του Π.Δ. 186/92: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου».

άρθρο 24 § 3 του Π.Δ. 186/92: «3. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματός του μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

Στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνει:

- α) το βιβλίο αγορών ή εσόδων -εξόδων με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα,
- β) μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων - εξόδων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 10 και 14 του ν.4308/2014 :

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι

αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

.....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, όπως ορίζεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 42 του Ν. 4223/2013: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται:

« 2. Τα «λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί» πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης » ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου

παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται :

«Άρθρο 23

Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς»

που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:.....»

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 3 και 4 της ΠΟΛ 1064/2017:

«3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους

προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.»

Επειδή, ως νέα στοιχεία κατά τις διατάξεις της ανωτέρω ΠΟΛ, που προσκομίζονται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και χρήζουν αξιολόγησης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ορίζονται αυτά τα οποία έχουν ανακύψει οφινενώς και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. Νέα στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ1064/2017, δε νοούνται τα επίσημα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, που θα προσκόμιζε στο παρόν στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι μετά το πέρας του ελέγχου και μάλιστα παρά τις προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. και χωρίς να συντρέχει λόγος ανωτέρας βίας.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, στη με αριθμ. πρωτ./2017 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και σε επανειλημμένες οχλήσεις του ελέγχου (31/1/2017, 27/6/2017, 31/7/2017, 27/9/2017) για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ο προσφεύγων δήλωσε ότι δεν έχει στη διάθεση του αρχείο βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις υπό έλεγχο και δεν μπορεί να προσκομίσει οποιοδήποτε στοιχείο προς έλεγχο του ΦΠΑ. Πιο συγκεκριμένα, τη λογιστική διαχείριση της επιχείρησης για την ελεγχόμενη περίοδο είχε αναλάβει λογιστικό γραφείο, το οποίο και προέβη στις προσήκουσες διαδικασίες για τη διακοπή εργασιών την 13/12/2013. Έκτοτε, ο προσφεύγων δεν διατήρησε καμία επαφή με το συγκεκριμένο γραφείο. Κατά το χρονικό διάστημα του ελέγχου, το εν λόγω λογιστικό γραφείο υπολειτουργούσε και ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη περίοδο, καθώς αδυνατούσε να επικοινωνήσει με τους συγκεκριμένους επαγγελματίες και να βρει αρχείο των τηρουμένων βιβλίων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος βασίστηκε στα δεδομένα που άντλησε από το ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. Ειδικότερα αναφορικά με τις **φορολογητέες εκροές**, αναζητήθηκαν οι δηλώσεις Ε3, καθώς και οι περιοδικές-εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2011-2012 και διαπιστώθηκε συμφωνία των ακαθάριστων εσόδων με το σύνολο των φορολογητέων εκροών. Αναφορικά με τις **φορολογητέες εισροές**, αναζητήθηκαν στοιχεία από τις δηλώσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών χρήσεων 2011-2012.

Για τη χρήση 2011 ο προσφεύγων δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης με αξία στοιχείων ύψους 21.125,57€. Δεδομένου ότι η περίοδος υπό έλεγχο περιλαμβάνει τα τρία από τα τέσσερα τρίμηνα της διαχ/κής χρήσης 2011, ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι οι εισροές των τριών τριμήνων ανέρχονται στο ποσό που δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών αφαιρουμένων των εισροών του πρώτου τριμήνου (περίοδος εκτός εντολής ελέγχου), ύψους 4.248,18€.

Για τη χρήση 2012 ο προσφεύγων δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης με αξία στοιχείων ύψους 19.190,67€. Δεδομένου ότι η περίοδος υπό έλεγχο περιλαμβάνει τα τρία από τα τέσσερα τρίμηνα της διαχ/κής χρήσης 2012, ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι οι εισροές των τριών τριμήνων ανέρχονται στο ποσό που δηλώθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών αφαιρουμένων των εισροών του τελευταίου τριμήνου (περίοδος εκτός εντολής ελέγχου), ύψους 7.537,75€.

Στη συνέχεια, για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθμ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και οι σχετικές πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα οποία επιδόθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα προκειμένου, εντός 20 ημερών από της κοινοποίησής τους, υποβάλλει στην ελέγχουσα υπηρεσία εγγράφως τις απόψεις του, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ακολούθως κι ελλείψει ανταπόκρισης από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση ο προσφεύγων με την προσφυγή του, δεν προσκόμισε ενώπιον της Υπηρεσίας μας φωτοαντίγραφα επίσημων παραστατικών στοιχείων τα οποία έπρεπε να επιδείξει -ως όφειλε κατά νόμο- κατά τη διάρκεια του ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 περ. β' του Ν.2859/2000, αλλά ούτε και μετά την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του άρθρου 28 Ν 4174/2013, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο

φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17** του **ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣτΕ».

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2017 Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

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

Α) Διαχειριστική περίοδος 01/03/2011-31/12/2011

Υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Διαχειριστική περίοδος 01/03/2011-31/12/2011	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαφορά Φόρου	2.455,03 €	2.455,03 €	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)	2.946,04 €		
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%		1.227,52 €	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%		949,85 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.401,07 €	4.632,40 €	768,67 €

Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 του ν. 2523/97 = 2.946,04 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (1.227,52 + 949,04) **2.177,37 €**. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικότερη κύρωση.

Β) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-30/09/2012

Υπ' αριθμ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-30/09/2012	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαφορά Φόρου	1.754,41 €	1.754,41 €	
Πρόσθετος φόρος λόγω	2.105,29 €		

ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)			
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%		877,21 €	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%		678,78 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.859,70 €	3.310,40 €	549,30 €

Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 του ν. 2523/97 = 2.105,29 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (877,21 + 678,78) **1.555,99 €**. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

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/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.

