



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/04/2018

Αριθμός απόφασης: 1915

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 05/12/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ.:, κατοίκου Βρυσιάς Φαρσάλων, κατά των: α) υπ' αριθ./2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2011, β) υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2011, γ) υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2011, δ) υπ' αριθ./2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2012, ε) υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2012, στ) υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2012, ζ) υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2013, η) υπ' αριθ./2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2014, θ) υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2014, ι) υπ' αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) υπ' αριθ./25-10-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2011, β) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2011, γ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2011, δ) υπ' αριθ./25-10-2017 πράξη επιβολή προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2012, ε) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2012, στ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2012, ζ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2013, η) υπ' αριθ./25-10-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2014, θ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2014, ι) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας χρήσης 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 24/10/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.: 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./25-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 21.926,75 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 87.707,00 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 20.124,50 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 80.498,00 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 28.215,25 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 112.861,00 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα 01/01-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 83.749,49 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 110.699,93 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 8.465,12 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 60.004,39 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 79.725,38 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 6.433,42 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01-31/12/2014) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 19.268,90 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 5.774,53 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.300,64 € και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 (επί διαφοράς φόρου) ποσού 8.480,99 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 12.961,31 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 15.553,57 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 14.544,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 17.452,80 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.884,46 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 7.061,35 €.

Με την υπ' αριθ./25-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 16.825,66 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 8.412,82 € και τόκων Κ.Φ.Δ. ύψους 3.651,16 €.

Δυνάμει της υπ' αριθ./04-11-2016 εντολής του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2011 έως και 2014. Ο

προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την επεξεργασία κρέατος και την μετατροπή του σε κρεατοσκευάσματα και αλλαντικά.

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, αφού λήφθηκαν υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης και το τηρούμενο βιβλίο απογραφών, εφαρμόστηκε από τη φορολογική αρχή η μέθοδος της «κλειστής αποθήκης».

Από την αντιπαράβολή των ποσοτήτων που αγοράστηκαν και των ποσοτήτων που πωλήθηκαν, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπήρχε έλλειμμα ποσότητας κρέατος, για την οποία έκρινε ότι πωλήθηκε χωρίς την έκδοση παραστατικών πώλησης. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στη με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2017 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ-ΕΛΠ, αφού έλαβε υπόψη τη δηλωθείσα για τη χρήση 2013 από τον προσφεύγοντα φυσική απώλεια (φύρα), αποδέχτηκε ότι στα πλαίσια της επεξεργασίας που διενεργεί, υφίσταται αποδεκτή φυσική απώλεια (φύρα) ποσοστού 5,6% με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό των ελλειμμάτων κρέατος ανά ελεγχόμενη χρήση ως ακολούθως: α) για το έτος 2011 ποσότητα 30.666 κιλών, β) για το έτος 2012 ποσότητα 26.393 κιλών και γ) για το έτος 2014 ποσότητα 41.956 κιλών.

Εν συνεχεία, αφού καταλόγισε παραβάσεις σχετικά με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή για τις χρήσεις 2011 και 2012, ενώ αντίστοιχα ανακριβής κρίθηκε και η δήλωση φορολογικού έτους 2014. Τέλος, προσδιόρισε (εξωλογιστικά για τις δύο πρώτες χρήσεις) το ακαθάριστο εισόδημα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Το Πόρισμα του ελέγχου είναι ανατιολόγητο και αναπόδεικτο ως προς τον υπολογισμό των ποσοτήτων ελλείμματος κρέατος (φύρα).
- Ο έλεγχος αναπόδεικτα θεώρησε ότι τα διαπιστωθέντα ελλείμματα κρέατος αποτέλεσαν αντικείμενο πώλησης από εμένα.
- Η εφαρμογή του νόμου για τον υπολογισμό των προστίμων είναι εσφαλμένη.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, διαπίστωσε διαφορές (έλλειμμα) ανάμεσα στις καταμετρηθείσες ποσότητες και τα απογραφέντα αποθέματα των ετών 2011 έως και 2014. Ειδικότερα, από την από 24/10/2017 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ –ΚΦΔ προκύπτει ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σε κάθε ελεγχόμενη χρήση διενεργήθηκαν ως ακολούθως (σελ. 2 έκθεσης ΚΒΣ-ΚΦΔ):

ΕΤΟΣ	Ποσότητα αποθεμάτων α' υλών-εμπορευμάτων-πρόσθετων υλών 01/01	ΚΙΛΑ	
	Ποσότητα αγορών κρέατος		
	Ποσότητα αγορών πρόσθετων υλικών (λίπος-βελτιωτικά γεύσης/συντήρησης κλπ)		
	Διαθέσιμες ποσότητες προς πώληση:		
	(-) Ποσότητα προϊόντων εμπορευμάτων-προϊόντων που πουλήθηκαν		
	(-) Ποσότητα αποθεμάτων α' υλών-εμπορευμάτων-πρόσθετων υλών 31/12		
	Ποσότητα Ελλείμματος κρέατος		
	Ποσοστό Ελλείμματος κρέατος		

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει του βιβλίου απογραφών και των φορολογικών παραστατικών, καταμέτρησε τις συνολικές ποσότητες σε κιλά την 01/01 κάθε έτους, στις οποίες πρόσθεσε τις αγορές και, βάσει αυτών, προσδιόρισε τις διαθέσιμες ποσότητες προς πώληση. Εν συνεχεία μετά την αφαίρεση των πωληθέντων ποσοτήτων κατέληξε στα ποσοτικά ελλείμματα (φύρα) σε κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή ωστόσο, στην κρινόμενη περίπτωση, από τα προαναφερόμενα, διαπιστώνεται ότι δεν επιλέχθηκαν από τη φορολογική αρχή συγκεκριμένα είδη από το βιβλίο απογραφών προκειμένου να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά καταμετρήθηκαν και αθροίστηκαν συνολικές ποσότητες, χωρίς ποιοτικό διαχωρισμό και διάκριση κατ' είδος, δεδομένου ότι ομαδοποιήθηκαν οι πρώτες ύλες με τα εμπορεύματα και τα πρόσθετα υλικά. Συνεπώς, δεν καταμετρήθηκε ένα επιλεγμένο είδος κρέατος, πρώτης ή πρόσθετης ύλης, το οποίο να έχει σαφήνεια περιγραφής, προκειμένου το αποτέλεσμα που θα εξαχθεί από την ποσοτική καταμέτρηση (πλεόνασμα ή έλλειμμα) να είναι ασφαλές και τεκμηριωμένο.

Επειδή περαιτέρω, από τις με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2017 εκθέσεις ελέγχου Προστίμων ΚΒΣ-ΚΦΔ, Εισοδήματος και ΦΠΑ της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, σχετικά με τον έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, προκειμένου να προσδιορίσει το τυχόν ποσοτικό έλλειμμα κρέατος (φύρα) διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

α) Δεν γίνεται σαφής αναφορά και περιγραφή στα είδη των κρεάτων που αγόραζε η επιχείρηση, δηλαδή αν ήταν σφάγια ή τεμαχισμένα ή μερικώς επεξεργασμένα κ.ο.κ., ούτε αναλύθηκε επακριβώς η ακολουθούμενη από την επιχείρηση διαδικασία επεξεργασίας-κατεργασίας.

β) Δεδομένου ότι ο προσφεύγων τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας και δεν είχε Βιβλίο Παραγωγής-Κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών, τυχόν ποσοτικό έλλειμμα (φύρα) όφειλε να προσδιορισθεί με τον προσφορότερο τρόπο. Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπ' όψιν τη δηλωθείσα από τον ίδιο τον προσφεύγοντα φύρα ανά χρήση, έπρεπε να ληφθούν υπ' όψιν από την φορολογική αρχή δεδομένα από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, τα οποία κατόπιν σύγκρισης με αυτά του προσφεύγοντος, θα προσδιόριζαν με ασφάλεια τυχόν απόκλιση από τη συνήθη φύρα των λοιπών επιχειρήσεων του κλάδου.

γ) Ακόμη δε και στην περίπτωση που ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του συγκριτικά στοιχεία άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, όφειλε να τεκμηριώσει επαρκώς τη φύρα ποσοστού 5,6 % την οποία έκρινε αποδεκτή και εν συνεχεία έλαβε ως μέτρο σύγκρισης για τον προσδιορισμό της φύρας των λοιπών χρήσεων. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή, βάσει των διαθέσιμων φορολογικών παραστατικών, έπρεπε να αντιπαραβάλει τα είδη και τις ποσότητες κρεάτων που επεξεργάστηκε ο προσφεύγων, καθώς και το είδος εκάστης επεξεργασίας. Ειδικότερα, όφειλε να αποδείξει ότι η διαφοροποιημένη και πολλαπλάσια φύρα των λοιπών χρήσεων, αφορούσε ομοειδή κατεργασία κρεάτων και ομοειδή παραγωγή προϊόντων. Ωστόσο, τέτοια αντιπαραβολή δεν έγινε, καθόσον, πέρα από το σύνολο των αγορών και των πωλήσεων σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, και τη γενική και αόριστη αναφορά του ελέγχου σε «ομοιομορφία» αγορών και πωλήσεων μεταξύ των τεσσάρων ελεγχόμενων χρήσεων, δεν προκύπτουν αναλυτικά στοιχεία που να στηρίζουν επαρκώς την κρίση αυτή. Άλλωστε, στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου δεν γίνεται καμία αναφορά στις ποσότητες αγορασμένων και πωληθέντων κρεάτων διακεκριμένων ανά είδος (χοιρινό, μοσχάρι, κοτόπουλο κλπ), καμία αναφορά στην ποσοστιαία αναλογία εκάστου είδους επί της συνολικής ποσότητας κρεάτων, καμία αναφορά στην κατεργασία στην οποία υπεβλήθησαν και ομοίως καμία αναλυτική περιγραφή στα τελικώς παραχθέντα προϊόντα

(καλαμάκι, γύρος, λουκάνικο, μπιφτέκι κ.ο.κ.) ανά χρήση, προκειμένου να τεκμηριώνεται η μεταξύ τους ομοιομορφία και η μη διαφοροποίηση των τεσσάρων χρήσεων, ώστε να αποτελέσει η φύρα μίας εξ αυτών πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο για τις λοιπές.

Επειδή, από 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 από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν παρέχουν καμία αιτιολογία σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίστανται αόριστες, καθότι δεν εξειδικεύουν, ούτε παραθέτουν στο σώμα τους με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, δεν παρέχουν δε επαρκείς και τεκμηριωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον προσδιορισμό των ποσοτικών ελλειμμάτων ανά ελεγχόμενη χρήση. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτών και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της εκδόσεως τους (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ..,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜκαι την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό των: α) υπ' αριθ./25-10-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου χρήσης 2011, β) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2011, γ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος χρήσης 2011, δ) υπ' αριθ./25-10-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012, ε) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2012, στ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012, ζ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013, η) υπ' αριθ./25-10-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2014, θ) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2014, ι) υπ' αριθ./25-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.