



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 1217/13-10-2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313-333245

Αριθ. fax: 2313333258

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

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ.2016, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ' αρ.2016, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντα, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **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 παραπάνω προσβαλλόμενη Πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του, **ΑΦΜ**, συνολικό ποσό Φ.Π.Α. μαζί με προσαυξήσεις 21.146,95€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007).

Στην προσφεύγουσα επιχείρηση η οποία έχει δραστηριότητα διεθνείς μεταφορές εμπορευμάτων διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2008, βάσει του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 και της Α.Υ.Ο. Πολ.1037/2005, κατόπιν της με αριθμό2015 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμό2013 εντολής ελέγχου βάσει της Α.Υ.Ο. 1072/2011, μετά την μη αποδοχή από μέρους της, των με αριθμό2015 &2015 Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α. αντίστοιχα τα οποία της κοινοποιήθηκαν την2015.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007) διαπιστώθηκαν διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

A) λογιστικές διαφορές ως προς το Φ.Π.Α.:

1. Συνδρομή καθαρής αξίας ποσού 142,18 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 27,02 ευρώ.
2. Καύσιμα καθαρής αξίας ποσού 16,81 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3,19 ευρώ.
3. Έξοδα ΟΤΕ καθαρής αξίας ποσού 32,46 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 6,04 ευρώ.

B) Μεταφέρθηκε στην κρινόμενη χρήση ποσό 9.576,00 ευρώ ως πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α προηγούμενης χρήσης, το οποίο δεν προέκυπτε από την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της προηγούμενης χρήσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, καθώς και ότι η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να διενεργήσει έλεγχο με την με αριθμό2015 εντολή ελέγχου, καθώς ο έλεγχος της με αριθμό2013 εντολής ελέγχου ολοκληρώθηκε με την έκδοση του από2015 Σημειώματος ελέγχου.

2 Νομική πλημμέλεια της πράξης επειδή

2.1 α) παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 με την έκδοση δύο ειδικών σημειωμάτων διαπιστώσεων αποτελεσμάτων, και συγκεκριμένα των με αριθμό2016 και2016.

β) εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν προσωρινές πράξεις τόσο με το με αριθμό2016 όσο και με το με αριθμό2016 ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, εκ των οποίων οι μεν δεύτερες δεν εκδόθηκαν κατόπιν νεότερου, δεύτερου φορολογικού ελέγχου, ενώ οι πρώτες που εκδόθηκαν βάσει του με αριθμό2016 ειδικό Σημείωμα διαπιστώσεων δεν ανακλήθηκαν ή δεν ακυρώθηκαν.

γ) Παρότι η Δ.Ο.Υ. παρέλαβε στις2016 με το με αρ. πρωτ. /.....2016 την απάντηση-αντιρρήσεις στο με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, παρά το νόμο δεν έδωσε καμία απάντηση, οπότε πρέπει κατά λογική αναγκαιότητα να θεωρηθεί ότι εμμέσως πλην σαφώς έγιναν δεκτοί οι λόγοι, ενστάσεις και ισχυρισμοί, ώστε με την έκδοση του «επικαιροποιημένου» Σημειώματος να παραβιάζονται οι διατάξεις του νόμου 4174/2013 ειδικά και γενικά η υποχρέωση της Υπηρεσίας να συμμορφώνεται στους νόμους και τις αρχές της χρηστής διοίκησης, που πρέπει να διέπουν τις σχέσεις Πολιτείας και διοικούμενου.

2.2 Μη νόμιμη έκδοση του με αριθμό ειδικού σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, διότι:

α. δεν επιδόθηκε η με αριθμό2015, εντολή ελέγχου

β. ενώ το ανωτέρω ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, αναγράφει ημερομηνία έκδοσης2016, στις συνημμένες σε αυτό πράξεις αναγράφεται ημερομηνία2015.

γ. δεν καλύπτει τις απαιτήσεις τις απαιτήσεις του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, μιας και δεν διευκρινίζει ποια είναι τα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά, καθώς και τον λόγο για τον οποίο αυτά κρίθηκαν ως εικονικά με αποτέλεσμα την αδυναμία απάντησης του.

δ. δεν έγινε οιοσδήποτε έλεγχος στη επιχείρηση βάσει της με αριθμό2015, εντολή ελέγχου

3. Δεν έγινε ιδιαίτερος φορολογικός έλεγχος όσον αφορά το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου ποσού 9.576 ευρώ το οποίο αμφισβητείται προς έκπτωση, ενώ δεν αμφισβητήθηκε στην προηγούμενη χρήση που δημιουργήθηκε και νόμιμα μεταφέρθηκε στην κρινόμενη χρήση

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ.1 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

-Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-Σύμφωνα με τη παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του νόμου) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 13 της Πολ. 1072/08-04-2011 ορίζεται ότι: «Αν για μέρος ή το σύνολο των χρήσεων που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τον τρόπο και τη διαδικασία που ορίζεται στα άρθρα 2 έως 9 της απόφασης αυτής, δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο αίτηση με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 ή υποβληθεί τέτοια αίτηση αλλά για μια ή περισσότερες χρήσεις δεν επέλθει επίλυση του συνόλου των φορολογικών διαφορών κάθε χρήσης ή δεν τηρηθούν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 10, **τότε ο έλεγχος για τις αντίστοιχες χρήσεις επεκτείνεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στα άρθρα 2 έως 5 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005** και εφαρμόζονται ως προς τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη απόφαση.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την προβλεπόμενη διαδικασία της παρ. 2 του άρθρου 13 της Πολ. 1072/08-04-2011 και συγκεκριμένα αφού διενήργησε τον προβλεπόμενο έλεγχο των χρήσεων 2000-2007 βάσει της με αριθμό2013 εντολής ελέγχου της Πολ. 1072/2011 (η οποία εκδόθηκε πριν την 31-12-2013), εξέδωσε τα με αριθμό2015 &2015 Ειδικά Σημειώματα Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α. αντίστοιχα τα οποία στην συνέχεια κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την2015. Στην συνέχεια λόγω της μη αποδοχής των ανωτέρω Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α., εκδόθηκε η με αριθμό2015 εντολή ελέγχου (με την αναγραφή επί του στελέχους αυτής ως αιτίας ελέγχου την μη αποδοχή της πολ.1072/2011) προκειμένου ο έλεγχος στις αντίστοιχες χρήσεις να επεκτείνει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αυτές προβλέπονται στα άρθρα 2 έως 5 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης παραγραφής, και ολοκλήρωσης του ελέγχου με την έκδοση του από2015 Σημειώματος ελέγχου, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«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».

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 οποίον θα αποφασίση, 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 προφορικά, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.... 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος **πρέπει να επιδεικνύει** το δελτίο ταυτότητάς του **και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.**

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο κατόπιν της με αριθμό2015 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμό2013 εντολής ελέγχου βάσει της Α.Υ.Ο. 1072/2011, μετά την μη αποδοχή από μέρους της, των με

αριθμό2015 &2015 Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α. αντίστοιχα τα οποία της κοινοποιήθηκαν την2015.

Στο πλαίσιο του ανωτέρω τακτικού ελέγχου της Πολ.1035/2005 που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ βάσει της με αριθμό2015 εντολής ελέγχου, αφού διενήργησε τις περαιτέρω υποχρεωτικές επαληθεύσεις στην έδρα της επιχείρησης (σελ σχετ. έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) συντάχθηκε το με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, το οποίο μαζί με τον με αριθμό2016 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. επιδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την2016.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ.2016 έγγραφο απάντηση-αντιρρήσεις σύμφωνα με το οποίο ο ελεγχόμενος πλην των άλλων αναφέρει ότι : ... β) Το προσβαλλόμενο Σημείωμα φέρει αριθμό και ημερομηνία έκδοσης2016 κι όμως στον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό όλων των παραπάνω πράξεων το Σημείωμα αυτό εμφανίζεται με τον ίδιο αριθμό, αλλά με ημερομηνία2015 και συνεπώς δεν υπάρχει ταύτιση ως προς την ημερομηνία έκδοσης του Σημειώματος αυτού, που είναι2016, και των επιμέρους πράξεων... γ)... στο Σημείωμα αυτό η Υπηρεσία περιορίζεται όσον αφορά το εισόδημα στο να διατυπώσει χωρίς ιδιαίτερη ανάλυση και εξήγηση απλά και μόνον τις δικές της «διαπιστώσεις» ότι στα οικονομικά έτη 2001 και 2002 «λόγω λήψης εικονικών στοιχείων», χωρίς οποιαδήποτε διευκρίνιση ή επεξήγηση ποια είναι τα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά και γιατί κρίθηκαν εικονικά και να αιτιολογήσει την κρίση της ότι, τάχα, τα βιβλία των χρήσεων αυτών είναι ανακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι αδυνατούμε να απαντήσουμε ειδικά και συγκεκριμένα και ως προς το ζήτημα της εικονικότητας των στοιχείων και ως προς το θέμα της ανακρίβειας των βιβλίων. ΣΥΝΕΠΩΣ, δεν είναι δυνατόν στον φορολογούμενο να δώσει τις ζητούμενες απαντήσεις στις χωρίς αποδεικτικά στοιχεία και αυθαίρετες, αλλά και μη διατυπούμενες στο Σημείωμα αυτό, «διαπιστώσεις του ελέγχου».....

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν το ανωτέρω έγγραφο απάντηση –αντιρρήσεις το οποίο κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων, εξέδωσε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό2016 Επικαιροποιημένο Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου με συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς, **στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά** όλα τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου πλήρως αιτιολογημένα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει **να επιδεικνύει** το δελτίο ταυτότητάς του και την **εντολή φορολογικού ελέγχου** πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η ελεγχόμενη έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η ελεγχόμενη ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου

κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία **πριν** την σύνταξη της επίδικης έκθεσης τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. και **πριν** την σύνταξη της προσβαλλόμενης **οριστικής** πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την επίδοση του με αριθμό2016 Επικαιροποιημένου Σημειώματος Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό, **στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά** όλα τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου πλήρως αιτιολογημένα, σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ.2016 έγγραφο απάντησης του.

Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας της πράξης , και μη νόμιμης έκδοσης των με αριθμό2016 &2016 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου, πρέπει να απορριφθούν , ως νόμω και ουσία αβάσιμος, και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, όπως προέκυψε από τον έλεγχο , τα δεδομένα στην σελ ... της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. για την προσφεύγουσα επιχείρηση καθώς και την με αριθμό2016 συνταχθείσα οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. **δεν υφίσταται πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά** από την προηγούμενη χρήση 2006 , οπότε ορθά ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν του το αναγραφόμενο στον κωδ. 703 ποσό 9.576 ευρώ ως πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νόμιμης μεταφοράς του ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου και μη αμφισβήτησης του στην προηγούμενη χρήση πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης2016 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση :

διαχειριστική περίοδος (01/01/2007– 31/12/2007)

Η με αριθμό2016 , οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **21.146,95€**.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α/α**

MABINIDΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).