



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/5/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1241

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. 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. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία « - **ΟΕ**» με **ΑΦΜ:** κατά α) του με αριθ. - **27/12/2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2012 και β) του με αριθ. πρωτ. - **26/11/2018** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθ. 28 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την παραπάνω πράξη και το σημείωμα διαπιστώσεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας

μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία « - **ΟΕ**» με **ΑΦΜ:** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τον με αριθ. - **27/12/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **7.856,18€**, λόγω: **(1)** Μη υποβολής δήλωσης άρ. 20 παρ. 1 του π.δ. 186/1992, (συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών- προμηθευτών), για συνολικά μεγέθη άνω των 14.673,00, δηλαδή πρόστιμο $600,00 \times 3 \times 1/3 = 600,00$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015. **(2)** Εκπρόθεσμης έκδοσης και εκπρόθεσμης καταχώρησης στα βιβλία σε εννιά (9) περιπτώσεις (Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής για αγορά αγροτικών προϊόντων) αξίας, δηλαδή πρόστιμο $600,00 \times 3 \times 1/3 = 600,00$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015. **(3)** Ανακριβούς (μερικώς ως προς την αξία) καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία, ενός (1) εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Πώλησης), αξίας (ανακρίβειας) 26.624,70 > 1.200, δηλαδή πρόστιμο $26.624,70 \times 25\% = 6.656,18$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015.
- ✓ Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση της ανωτέρω πράξης είχε κοινοποιηθεί (στις 29/11/2018) στην προσφεύγουσα το με αριθ. - **26/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013, προκειμένου να διατυπώσει εντός 20 ημερών τις απόψεις της.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας βάσει της από **27/12/2018** έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Π.Δ.186/1992 που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ. - **18/3/2014** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν α) το υπ. αριθμ. πρωτ. -**27/06/2013** πληροφοριακό έγγραφο της ΔΟΥ Ηγουμενίτσας (αρ. πρωτ. εισερχόμενου εγγράφου στη ΔΟΥ Βέροιας -**03/07/2013**), β) το υπ. αριθμ. πρωτ. -**06/06/2013** πληροφοριακό έγγραφο της ΔΟΥ Έδεσσας, (αρ. πρωτ. εισερχόμενου εγγράφου στη ΔΟΥ Βέροιας -**17/06/2013**), γ) η υπ. αριθμ. /**2014** παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Έδεσσας, καθώς και δ) το γεγονός ότι κατά την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και του με αριθ. πρωτ. - **26/11/2018** σημειώματος διαπιστώσεων της ΔΟΥ Βέροιας, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη για τυπικούς λόγους καθώς στην προσβαλλόμενη

- πράξη και στο με αριθ. - **26/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν αναγράφεται η ημερομηνία επίδοσης αυτών στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας και τα στοιχεία του επιδόσαντος υπαλλήλου, σε πλήρη αντίθεση με την παρ. 4 του άρθρου 56 του ΚΔΔ. Η απουσία σημείωσης του χρόνου επίδοσης – κοινοποίησης, σε ευθεία παράβαση της ως άνω υποχρέωσης της Διοίκησης, προσβάλλει τα έννομα συμφέροντα της προσφεύγουσας.
2. Επιπλέον στο με αριθ. - **26/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ενώ υφίσταται ημερομηνία και υπογραφή ελεγκτή και Προϊσταμένου, αντίθετα υφίστανται μόνο οι υπογραφές υποδιευθυντή και επόπτη χωρίς όμως να αναγράφεται η ημερομηνία που τέθηκαν οι εν λόγω υπογραφές.
 3. Δεν γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμ. - **18/3/2014** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας ούτως ώστε να κριθεί αν ο έλεγχος διενεργήθηκε αυστηρά εντός των πλαισίων της εντολής αυτής.
 4. Η επιβολή του εν λόγω προστίμου στην προσφεύγουσα, η οποία έχει μηδαμινή δραστηριότητα από το 2015 και εντεύθεν σε συνδυασμό με τα σοβαρά προβλήματα υγείας μιας εκ των εταίρων της, καθιστά την καταβολή του εν λόγω ποσού παντελώς ανέφικτη εκ μέρους της.

Ως προς το με αριθ. - 26/11/2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων

οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς

προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να 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. Άλλωστε, όπως αναγράφεται ρητώς στις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις, σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του με αριθ. - **26/11/2018** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καθώς δεν αποτελεί εκτελεστή

Αναφορικά με τον πρώτο και τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης για τυπικούς λόγους, ήτοι μη αναγραφής στην προσβαλλόμενη πράξη και στο με αριθ. - 26/11/2018 σημείωμα διαπιστώσεων της ημερομηνίας επίδοσης αυτών και τα στοιχεία του επιδόσαντος υπαλλήλου και περί του ότι το με αριθ. - 26/11/2018 σημείωμα διαπιστώσεων φέρει υπογραφή και ημερομηνία υπογραφής ελεγκτή και Προϊσταμένου, αλλά μόνο υπογραφή (χωρίς ημερομηνία) Υποδιευθυντή και επόπτη.

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 το 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους

νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά ... β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας

έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) μεταβιβάστηκε σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης η αρμοδιότητα να εκδίδουν πράξεις επιβολής προστίμων και ειδικότερα ορίζεται ότι: «27 ... Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής ή σε περίπτωση παύσης λειτουργίας Ελεγκτικού Κέντρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου των οποίων έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την από **27/12/2018** έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Π.Δ.186/1992 καθώς και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- Ο με αριθ. - **27/12/2018** οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΚΒΣ) με συνημμένη την σχετική έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Π.Δ.186/1992, επιδόθηκε νόμιμα στη νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, του με **ΑΦΜ** , στις 28/12/2018, η οποία υπέγραψε ως παραλαβούσα στη σχετική έκθεση επίδοσης, καθώς και στο αντίγραφο του με αριθ. - **27/12/2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου που τηρείται στο φάκελο της ΔΟΥ Βέροιας.
- Στη προσφεύγουσα επιδόθηκε νόμιμα στις 29/11/2018 (σύμφωνα με τη σχετική έκθεση επίδοσης) το με αρ. πρωτ. - **26/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του αρ. 28 του Ν.4174/2013 – κλήση προς ακρόαση με συνημμένη την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου με υπογραφή του Προϊσταμένου και ημερομηνία έκδοσης. Στο παραπάνω σημείωμα, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και προσκόμισε στοιχεία και δικαιολογητικά τα οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του (σελ. 16 – 19 της έκθεσης ελέγχου).

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί μη γνωστοποίησης στην προσφεύγουσα της με αριθμ. – 18/03/2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « 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: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης,

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 ορίζεται επίσης ότι: «1. Ο οριζόμενος ή 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 έχει 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. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 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, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι στη σελίδα 1 του με αρ. - **26/11/2018** σημειώματος διαπιστώσεων – κλήσης σε ακρόαση, γίνεται ρητά μνεία της εντολής ελέγχου, συγκεκριμένα επισημαίνεται: «Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με την με αριθ. / /**18-03-2014** εντολή μερικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ, Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λοιπών φόρων τελών και εισφορών του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΒΕΡΟΙΑΣ ...».

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο ότι η επιβολή του εν λόγω προστίμου στην προσφεύγουσα, η οποία έχει μηδαμινή δραστηριότητα από το 2015 και εντεύθεν σε συνδυασμό με τα σοβαρά προβλήματα υγείας μιας εκ των εταίρων της, καθιστά την καταβολή του εν λόγω ποσού παντελώς ανέφικτη εκ μέρους της.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς

τυπικής ισχύος.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **25/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία « - **ΟΕ**» με **ΑΦΜ:** α) ως **απαράδεκτης** ως προς το με αριθ. πρωτ. - **26/11/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθ. 28 Ν.4174/2013 και β) ως **αβάσιμης** ως προς τον με αριθ. - **27/12/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2012

- Ο με αριθ. - **27/12/2018** οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας

	Ποσό
Πρόστιμο	7.856,18€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.