



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20-05-2019

Αριθμός Απόφασης: 1188

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα κατόπιν της έκδοσης της υπ. αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 έως 31/12/2012. Συνέπεια του διενεργηθέντος ελέγχου, σύμφωνα με την προαναφερόμενη εντολή φορολογικού ελέγχου, ήταν η σύνταξη της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και της από Έκθεσης Προστίμου Κ.Β.Σ..

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Με την πράξη αυτή καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό 32.871,96 ΕΥΡΩ (16.008,42 χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος + 15.015,90 πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας + 1.847,64 Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους **95.544,02 ΕΥΡΩ**, ήτοι σε ποσοστό επί των δηλωθέντων **93,93%**, με συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να κριθούν ανακριβή και ο έλεγχος να προσδιορίσει εξωλογιστικά, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, σε **213.035,93 ΕΥΡΩ**.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Με την πράξη αυτή καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό 51.022,32 ΕΥΡΩ (26.327,31 χρεωστικό ποσό φόρου + 24.695,01 πρόσθετος φόρος). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι ο έλεγχος προσαύξησε την αξία των φορολογητέων εκροών, συνεπεία του εξωλογιστικού προσδιορισμού και των αποκρυβέντων εσόδων.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Προστίμου Κ.Β.Σ. ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 23.886,00 ΕΥΡΩ, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 δεν εξέδωσε απροσδιόριστο αριθμό στοιχείων εσόδων, συνολική καθαρής αξίας 95.544,02 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τον Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** για τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβιάστηκε η προηγούμενη αρχή της προηγούμενης ακρόασης – άρθρου 30 παρ. 5 του Π.Δ.186/1992, διότι ενώ η προσφεύγουσα ζήτησε να κληθεί ώστε να ακουστούν οι απόψεις της και να προσκομίσει κάθε απαιτούμενο έγγραφο προς ενίσχυση των ισχυρισμών της, ουδέποτε κλήθηκε προς τούτο, παρά μόνο ο αρμόδιος ελεγκτής επιβεβαίωσε τις αρχικές διαπιστώσεις με ελάχιστες διορθώσεις.
2. Δεν έπρεπε να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων διότι οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες περί της τήρησης των βιβλίων και στοιχείων για να οδηγήσουν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό θα πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ο ελεγκτής έπρεπε να προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες, να ζητήσει να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της ώστε να μη χαρακτηριστούν τα βιβλία της ανεπαρκή.
3. Ο έλεγχος δεν απέδειξε με τεκμηριωμένο τρόπο ότι υπήρχε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, χωρίς να συνυπολογίσει την απώλεια των μερίδων της επιχείρησης από αστοχία υλικών, τον αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ των ομοειδών επιχειρήσεων που οδηγεί αναπόφευκτα, σε αύξηση της ποσότητας των μερίδων, τα δωρεά γεύματα – κεράσματα σε πελάτες της επιχείρησης και το γεγονός ότι από τα φαγητά της επιχείρησης ημερησίως καλύπτονται οι ανάγκες σίτισης τόσο του προσωπικού όσο και της λοιπής οικογένειας του, ήτοι σύνολο άνω των δέκα ατόμων καθημερινά.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου,

στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 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, όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος κοινοποίησε το υπ. αριθ. πρωτ. σημείωμα διαπιστώσεων με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013. Η ελεγχόμενη με το υπ. αριθ. έγγραφο της διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρων και προστίμων και στη συνέχεια ο έλεγχος, στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, απάντησε εκτενώς, στις απόψεις – αντιρρήσεις που διατύπωσε η προσφεύγουσα στο προηγούμενο έγγραφο. Η ίδια δε η προσφεύγουσα αποδέχεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ότι «ο αρμόδιος ελεγκτής επιβεβαίωσε τις αρχικές διαπιστώσεις με ελάχιστες διορθώσεις». Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην κείμενη νομοθεσία.

Σχετικά με το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης στον έλεγχο, ο έλεγχος δεν χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης, ως ανεπαρκή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 4, του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) διότι ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση απροσδιόριστου αριθμού στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 95.544,02 ΕΥΡΩ, με αποτέλεσμα την απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων σε μεγάλη έκταση καθώς το ποσοστό των αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε 93,94% (95.544,02 / 101.711,47 X100).

Σχετικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, παρ. 2, του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού τόσο η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας

Εισοδήματος, όσο και η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνουν πλήρως τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας στη Φορολογία Εισοδήματος, στο Φ.Π.Α. και στο πρόστιμο του Κ.Β.Σ.. Επιπρόσθετα, σε όλες τις προαναφερόμενες εκθέσεις γίνεται εκτενέστατη λεπτομερής αναφορά στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε με τεκμηριωμένο τρόπο ότι υπήρχε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Σημειώνεται δε ότι ο υπό κρίση ισχυρισμός της προσφεύγουσας είχε διατυπωθεί και στο υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της, με το οποίο διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρων και προστίμων και ο έλεγχος απάντησε σε αυτόν αναλυτικά και τεκμηριωμένα.

Στη δε απάντηση του που είναι καταχωρημένη σε όλες τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με τη φύρα και τα κεράσματα.

Ειδικότερα ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με την απώλεια των μεριδίων της επιχείρησης από αστοχία υλικών, κατά το μαγείρεμα – ψήσιμο των μεριδίων αυτών, το μέγεθος των μεριδίων λόγω της οικονομικής κρίσης και τον αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ των ομοειδών επιχειρήσεων που οδηγεί αναπόφευκτα, σε αύξηση της ποσότητας των μεριδίων, μείωσε κατά ένα σεβαστό ποσοστό των μεριδίων που αποφέρουν έσοδα. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με τα κεράσματα ειδικά στα ποτά που αποτελεί έθιμο για καταστήματα αυτού του είδους (ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο), με συνέπεια να μειώνεται το μικτό κέρδος, μείωσε το συντελεστή μικτού κέρδους κατά ένα μεγάλο ποσοστό. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος μείωσε τα εκτιμώμενα έσοδα από διάθεση τσίπουρου. Με αυτόν τον τρόπο προσδιόρισε τελικά τα αποκριβέντα έσοδα σε 95.544,02 ΕΥΡΩ από 115,916,85 ΕΥΡΩ που τα είχε υπολογίσει αρχικά προκειμένου να μην αδικήσει τον προσφεύγοντα και να είναι όσο το δυνατό πιο ακριβή τα αποτελέσματα του.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί δωρεάν παροχής γευμάτων σε φίλους και κάλυψης των αναγκών σίτισης της οικογενείας του επισημαίνουμε τα παρακάτω:

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 2859/2000 “Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών” ορίζεται ότι: «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία

δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: ...β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης...».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 9 ν. 2859/2000 “**Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών**” ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο: α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου...».

Επειδή, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, άρα φορολογούνται κανονικά ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα και ενδεχομένως χωρίς αντισυμβαλλόμενο. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους.

Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαράδοσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής. Ως φορολογητέα αξία στις παραπάνω περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών (άρθρο 19 § 2 α' του κώδικα ΦΠΑ).

Επειδή η δωρεάν παροχή γευμάτων σε φίλους και γνωστούς, καθώς και η κάλυψη των αναγκών σίτισης της οικογενείας της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, η αυτοπαράδοση δε και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ,

να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους και ως εκ τούτου επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών πριν τη δωρεάν διάθεση τους για προσωπικές ανάγκες του επιτηδευματία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος (ατομικό και τέκνων)	49.249,82
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	16.008,42
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας	15.015,90
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.847,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.871,96

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά αξίας φορολογητέων εκροών	117.873,49
Διαφορά Φόρου εκροών	27.072,00

Χρεωστικό Υπόλοιπο	26.327,31
Πρόσθετοι φόροι	24.695,01
Σύνολο Φόρου για καταβολή	51.022,32
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	744,69

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πρόστιμο / (95.544,02 X 25%)	23.886,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.886,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.