



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **07-10-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1160**

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αρ. πρωτοκόλλου/.....2016 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου (..... – Τ.Κ.), κατά της υπ.αρ./.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2006, συνολικού ποσού 26.993,10 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ.αρ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2006, συνολικού ποσού 26.993,10 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις από2016 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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - ΑΦΜ, κατοίκου (..... – Τ.Κ.), 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:

Στα πλαίσια εκτέλεσης της με Α.Β.Μ. .../...../.....2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών και κατόπιν της εντολής/...../.....2015 (σε συνέχεια των υπ'αρ...../13 και/13 εντολών) του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο υλικών οικοδομών, ειδών υγιεινής, γενικές κατασκευαστικές εργασίες, είναι μια εικονική

επιχείρηση που δεν λειτούργησε ποτέ και συστάθηκε με αποκλειστικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ.αρ./.....2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε με αφορμή των υπ.αριθμ. ΕΜΠ &/.....2015 πληροφοριακών δελτίων του Σ.Δ.Ο.Ε., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα.

Με την υπ' αρ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, συνολικού ποσού 26.993,10 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της καθαρής αξίας 33.386,00€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2006 έλαβε από την επιχείρηση «.....», ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 33.386,00€ για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της, **έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 2006 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 4 , και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/1994 προσαυξημένο κατά 8% και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές (423.207,80€). Επιπλέον, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου 33.386,00€ και τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτό.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- α) Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής.
- β) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη λόγω έλλειψης αιτιολογίας.
- γ) Έλλειψη ακροάσεως κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ.2 του συντάγματος.
- δ) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη – καλή πίστη.
- ε) Το δικαίωμα για επιβολή οποιουδήποτε φόρου ή προστίμου έχει παραγραφεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. (Επιχειρησιακή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων), διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: είναι μια εικονική επιχείρηση που δεν λειτούργησε ποτέ και συστάθηκε με αποκλειστικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ'αρ./.....2015 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων, των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη περίοδο. Από τον έλεγχο του ηλεκτρονικού και φυσικού αρχείου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι: **α)** Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν περαίωσε την χρήση 2006 (οικονομικό έτος 2007), **β)** με την από2007 έκθεση προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. έγινε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της αγορές παγίων στο 4^ο τρίμηνο 2006 αξίας 33.386,00 πλέον Φ.Π.Α., 6.343,34€ (19%). **γ)** Η αξία του παραπάνω εικονικού φορολογικού στοιχείου, συμπεριλήφθηκε στις αγορές παγίων και στις δαπάνες (αποσβέσεις) (κωδ. 811 & κωδ. 541), στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3 της Δήλωσης Φορολογίας εισοδήματος Οικονομικού έτους 2007 και ελήφθη υπόψη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, **δ)** Η αξία του εν λόγω εικονικού φορολογικού στοιχείου συμπεριλήφθηκε στην υποβληθείσα Συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων προμηθευτών της, **ε)** Σύμφωνα με την Υπεύθυνη Δήλωση (...../.....2016

) της ελεγχόμενης η εξόφληση του τιμολογίου έγινε με μετρητά **κατά παράβαση** του αρ. 18 § 2 του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.

Με βάση τα παραπάνω εκτεθέντα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 ΠΔ.186/1992, τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, για την χρήση 2006, κρίθηκαν **ανακριβή**.

Παρακάτω αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν την εικονικότητα της συναλλαγής:

Επειδή, ουδέποτε η εκδότρια επιχείρηση απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις, είτε παροχή υπηρεσιών.

Συγκεκριμένα από σχετική έρευνα-έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α. από επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση δεν εντοπίστηκε η εκδότρια επιχείρηση από το σύστημα ELENXIS της Υπηρεσίας μας και από το αρχείο της Δ.Ο.Υ Ιωνίας διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει δήλωση μεταβολής της εγκατάστασης.

β. Ουδέποτε η εκδότρια επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της. Δεν υπέβαλλε οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ για κανένα έτος.

γ. Η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών.

δ. Ως έδρα της επιχείρησης δηλώθηκε η διεύθυνση – Οι δύο ιδιοκτήτριες σε Υπεύθυνες Δηλώσεις του Ν1599/86 που υπέβαλλαν στην Δ.Ο.Υ δήλωσαν ότι : σε επαφή ήρθαν με τον, ο οποίος ενεργούσε ως εκπρόσωπος της εταιρείας. Όπως δηλώνουν, στις2005 νοίκιασε το κατάστημα τους στην οδό -....., με σκοπό να το χρησιμοποιήσει ως έδρα για προς έναρξη επιχείρησης του, εμπορία υλικών οικοδομών-χωματουργικές εργασίες, όμως δεν άσκησε ποτέ την παραπάνω δραστηριότητα, καθώς δεν εμφανίστηκε έκτοτε στο κατάστημα τους.

ε. Με το υπ' αρ./2005 ιδιωτικό συμφωνητικό οι ιδιοκτήτριες του καταστήματος επί της-, που είχε δηλωθεί ως έδρα της επιχείρησης, το νοίκιασαν στον Απ' τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επιχείρηση, αν και στερείτο έδρας από έναρξής της, ήτοι από τη χρήση 2005 εμφανίζεται να πραγματοποιεί συναλλαγές μέχρι και την χρήση 2009.

στ. Η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε μεταφορικά μέσα για την διακίνηση των εμπορευμάτων.

Επειδή, ουδέποτε η εκδότρια επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών σε καμία χρήση, αλλά από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλλαν στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών διάφορες επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζεται να πραγματοποιήσει τις εξής συναλλαγές:

Χρήση 2005 πωλήσεις 493.842,00 ευρώ, αγορές 968,45 ευρώ και δαπάνες 404,67 ευρώ.

Χρήση 2006 πωλήσεις 941.295,37 ευρώ, αγορές – δαπάνες 0,

Χρήση 2007 πωλήσεις 116.254,00 ευρώ, αγορές - δαπάνες 0,

Χρήση 2008 πωλήσεις 74.950,00 ευρώ, αγορές –δαπάνες 0,

Χρήση 2009 πωλήσεις 164.976,28 ευρώ, αγορές – δαπάνες 0.

Επιπλέον, δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α μόνο για τις χρήσεις 2005-2006 και περιοδική Φ.Π.Α για το 1^ο τρίμηνο του έτους 2007. Για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ. Επιπλέον, δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για καμία χρήση.

Επειδή, στον σαν ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της – Α.Φ.Μ., επιδόθηκε πρόσκληση για προσκόμιση όλων των βιβλίων και των στοιχείων στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Σημειώνεται ότι ο κος, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ή βιβλίο ούτε για την ατομική επιχείρηση του, σύμφωνα με το Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων, έχοντας ελάχιστες αγορές και η οποία δεν λειτούργησε ουσιαστικά ποτέ.

Για όλους τους παραπάνω λόγους κρίνονται αναπόδεικτοι και πρέπει να απορριφθούν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η συναλλαγή με την επιχείρηση ήταν πραγματική.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της

πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την αποδοχή και λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνολικής αξίας 33.386,00€, από την επιχείρηση, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι πλήρης και καθόλα αιτιολογημένη, καθόσον αυτή συνιστά την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τον επιβαλλόμενο φόρο σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 οποίο 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 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 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 στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις2016 το αριθμ. .../.....2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εν τούτοις η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, υποβάλλοντας εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. τις απόψεις της. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ. 53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι : «Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικάως, 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, το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. ... Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για την διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 33.386,00€, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ο προβλεπόμενος φόρος.
- Ο επιβαλλόμενος φόρος δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προδήλως ακατάλληλος και απρόσφορος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, του κολασμού του παραβάτη και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1 & 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»

Περαιτέρω με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής

πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ./.....2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε κατόπιν των υπ.αριθμ. ΕΜΠ &/.....2015 πληροφοριακών δελτίων του Σ.Δ.Ο.Ε. εντός της προβλεπόμενης από τις προαναφερόμενες διατάξεις δεκαετίας.

Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας και ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ./.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2006, συνολικού ποσού 26.993,10 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος φόρου ή προστίμου	Ποσό φόρου
1	/.....2016	1/1-31/12/2006	Φ.Π.Α.	26.993,10€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ 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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).