



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 12-09-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 985

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 του, ΑΦΜ, κατοίκου (.....-.....), κατά της υπ.αρ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 2001, συνολικού ποσού 360,26 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ.αρ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 2001, συνολικού ποσού 360,26 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 του ΑΦΜ, κατοίκου (.....-.....), 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 υπ.αρ.2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και σε συνέχεια των υπ.αριθμ.2013 &2014 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα.

Με βάση την από2016 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ.αριθμ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 2001, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος, συνολικού ποσού 360,26 ευρώ για αποδοχή και λήψη ενός εικονικού στοιχείου.

Με την από2010 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά την χρήση 2001 υπήρξε λήπτης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 310.000 δρχ για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, εκδόσεως της επιχ/σης με ΑΦΜ Ο προσφεύγων περαίωσε την εν λόγω χρήση με τις διατάξεις του Ν.3259/2004 με την έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης από την Δ.Ο.Υ.

Στον ως άνω έλεγχο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ'αρ.2015 αίτημα χορήγησης αντιγράφων των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2001 προσκομίζοντας με το υπ'αριθμ.2015 υπόμνημα-απάντηση τμήμα του μηχανογραφημένου βιβλίου εσόδων-εξόδων του 2001, στο οποίο τον μήνα Απρίλιο στη στήλη εξόδων περιλαμβάνεται το με αρ. Τ.Δ.Α. εκδόσεως της ατομικής επιχ/σης «.....» καθαρής αξίας 310.000 δρχ.

Το γεγονός ότι η αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου που διαπιστώθηκε δεν είναι μεγάλης έκτασης (μόλις 1,9% επί των ακαθαρίστων εσόδων) σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας επιχείρησης ώστε να επηρεάζουν σημαντικά και να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος έκρινε για την ελεγχόμενη χρήση τα βιβλία **επαρκή** και προσδιόρισε τα αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία με την προσθήκη της παραπάνω λογιστικής διαφοράς. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση η αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 909,76€ και Φ.Π.Α. εισροών 163,76€.

Ο προσφεύγων, 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) Το δικαίωμα για επιβολή οποιουδήποτε φόρου ή προστίμου έχει παραγραφεί.
- β) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη λόγω έλλειψης αιτιολογίας.
- γ) Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, προϋσχύουσες 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, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους 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 διάταξη του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «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 παρόντος) 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.4174/13 ορίζεται ότι «3. 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, στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ.2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε σε συνέχεια των2013 και2014 εντολών ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Επιπλέον, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε την υπ' αριθμ./2013 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου εντός του 2013.

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

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 βάσει του οποίου εκδίδονται οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου από την φορολογική διοίκηση από 01/01/2014, ορίζεται ότι 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, κ) λοιπές πληροφορίες».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την αποδοχή και λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνολικής αξίας 909,76€, από την επιχείρηση, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου. Επιπλέον, η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013.

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

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, από την από2010 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: ενώ ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο στην πραγματικότητα ποτέ δεν απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001 αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές και ως εκ τούτου κρίθηκαν εικονικά.

Στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ'αρ.2015 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων, εντός πέντε (5) ημερών από την παραλαβή του, των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων και προσκόμισε τμήμα του μηχανογραφημένου βιβλίου εσόδων-εξόδων του 2001, στο οποίο το μήνα Απρίλιο στη στήλη εξόδων περιλαμβάνεται το με αρ..... Τ.Δ.Α. εκδόσεως της επιχείρησης με καθαρή αξία 310.000 δρχ..

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

Η εκδότρια επιχείρηση:

- Δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις.
- Δεν πραγματοποίησε αγορές σε καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις.
- Υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Ε. δηλώνοντας από κοινού με τον σύζυγο της εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001.
- Δεν υπέβαλλε περιοδικές και εκκαθαριστικές ΦΠΑ εκτός των χρήσεων 1999 και 2000.
- Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.
- Ο τρόπος εξόφλησης είναι πάντα μετρητοίς.
- Η προχειρότητα με την οποία εκδόθηκαν τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία.

- Πολλά από τα τιμολόγια που εξέδωσε είναι πλαστά διότι τα ίχνη διάτρησης που φέρουν δεν είναι αυτά που χρησιμοποίησε η Δ.Ο.Υ. κατά τη θεώρηση και δεν έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης τους.

Ο προσφεύγων συμπεριέλαβε – καταχώρησε το εν λόγω τιμολόγιο στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών έτους 2001 και στο μηχανογραφημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων του έτους 2001 και συγκεκριμένα στο μήνα Απρίλιο στη στήλη των εξόδων.

Ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθούν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η συναλλαγή με την επιχείρηση ήταν πραγματική.

ΕΠΕΙΔΗ οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2010 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και στην από2016 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. 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 τη διαχειριστική περίοδο 2001, συνολικού ποσού 360,26 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

A/A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος φόρου ή προστίμου	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
1	2016	1/1-31/12/2001	Φ.Π.Α	360,26€

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).