



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα, 01/02/2019

Αριθμός απόφασης: 533

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2007, β) της με αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2008 και γ) της με αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών

προσώπων άρθρου 18 ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2008, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2007, β) τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2008 και γ) τη με αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθρου 18 ν. 758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2007 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται της επιχείρησης «..... κύριος φόρος ποσού 121.075,11 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 108.265,37 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **229.340,48 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2008 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται της επιχείρησης «..... κύριος φόρος ποσού 96.534,70 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 86.321,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **182.856,03 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθρου 18 ν. 758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οικονομικού έτους 2008 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται της επιχείρησης «..... έκτακτη εισφορά ποσού 5.000,00 ευρώ πλέον προσαύξησης ποσού 4.471,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.471,00 ευρώ**,

σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 11/07/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος άρθ. 66 & 68 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε κατόπιν του με αριθμ. πρωτ./2017 Δελτίου της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακή Δ/ση Αττικής Αιγαίου – Α' Υπ/νση – τμήμα Γ' Δικαστικού.

Με το ως άνω Δελτίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η από 27/12/2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της ως άνω Υπηρεσίας, βασιζόμενη στον έλεγχο που διενεργήθηκε από την OLAF, στην επιχείρηση «.....» με κυπριακό ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών «Ανάπτυξη προηγμένων τεχνολογικά προϊόντων» και διεύθυνση έδρας

Πιο συγκεκριμένα η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αριθμ. Α.Β.Μ.Ω./2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών, η οποία αφορούσε προκαταρκτική εξέταση για διάπραξη κακουργημάτων, ιδίως της απάτης σε βάρος συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της έκδοσης φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα καταγγελλόμενα από την OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης) .

Από τα συνημμένα στην ως άνω εισαγγελική παραγγελία προέκυπτε ότι η εταιρεία εκπροσωπούμενη από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο, είχε συμμετάσχει ως εταίρος έργου σε 30 ερευνητικά έργα που χρηματοδοτήθηκαν από την Ε.Ε.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από την OLAF, διαπιστώθηκε ότι σημαντικό τμήμα των δαπανών προσωπικού που είχε πραγματοποιήσει η εταιρεία αφορούσε σε υπηρεσίες μηχανικών/συμβούλων, τις οποίες παρείχε η Κυπριακή εταιρεία «.....».

Διαχειρίστρια αυτής ήταν η εταιρεία «.....», με αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες διαχείρισης» και διεύθυνση έδρας - οδός, η οποία πραγματοποιούσε όλες τις υποστηρικτικές – προπαρασκευαστικές εργασίες που αφορούσαν στη λειτουργία της, καθώς αυτή δεν απασχολούσε άμεσα προσωπικό.

Εκτελούσα χρέη διευθυντή της, ήταν η από το 1996 υπάλληλος της (νυν ανώτερη Δ/ντής της Τραπεζικής Διοίκησης), η οποία ελάμβανε εντολές από τον πραγματικό δικαιούχο της εταιρείας, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας (beneficial owner).

Ο προσφεύγων θεωρήθηκε ότι είναι ο πραγματικός υπόχρεος που υποκρύπτεται της επιχείρησης «.....», και ότι εξέδωσε με φερόμενη ως εκδότρια την παραπάνω αλλοδαπή εταιρεία, προς την εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2006 & 2007.

Βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα οι κάτωθι παραβάσεις:

- στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 διότι εξέδωσε με φερόμενη ως εκδότρια την αλλοδαπή εταιρεία, «.....» με ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών «Ανάπτυξη προηγμένων τεχνολογικά προϊόντων» και διεύθυνση έδρας, προς την εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, μερικώς εικονικά στοιχεία αξίας 627.960,00 ευρώ με εικονική εκ του ελέγχου προσδιορισθείσα αξία 406.440,00 ευρώ.
- στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 διότι εξέδωσε με φερόμενη ως εκδότρια την ίδια ως άνω αλλοδαπή εταιρεία, προς την εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, μερικώς εικονικά στοιχεία αξίας 504.720,00 ευρώ με εικονική εκ του ελέγχου προσδιορισθείσα αξία 426.960,00 ευρώ.

Λόγω των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 50 του ν.2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και των εκθέσεων ελέγχου καθώς και κάθε άλλης συναφούς εκτελεστής ή προπαρασκευαστικής πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για φορολογικό έλεγχο.
- Έλλειψη ουσιώδους τύπου ταγμένου για τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης και έλλειψη προπαρασκευαστικών πράξεων και ενεργειών εκ μέρους τόσο του Σ.Δ.Ο.Ε. όσο και της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.
- Ως προς το χαρακτηρισμό της ως εξωχώριας εταιρείας, Η ήταν μία καθ' όλα νόμιμη εθνική κυπριακή εταιρεία, η δε άκριτη υιοθέτηση από το Σ.Δ.Ο.Ε. των αβασάνιστων και επιπόλαιων ισχυρισμών της OLAF περί εξωχωρίου και εικονικής εταιρείας πρέπει να αποκρουστούν ανενδοιάστως.
- Ως προς το χαρακτηρισμό ως υποκρυπτόμενου προσώπου, ουδεμία ιδιότητα κατέχει από εκείνες που θα μπορούσαν να τον χαρακτηρίσουν ως αυτουργό ή συνεργό πράξεων που προβλέπει ο νόμος, τις οποίες βεβαίως σε κάθε περίπτωση αρνείται ότι ετέλεσε.
- Η αποδιδόμενη έκδοση εικονικών τιμολογίων είναι παντελώς αόριστη, αβάσιμη και αναληθής. Τα στοιχεία που παρέδωσε η OLAF στο Σ.Δ.Ο.Ε. είναι παντελώς αναξιόπιστα, διότι λείπουν βασικά έγγραφα τα οποία σχετίζονται με τις επίδικες συμβάσεις. Τινά εξ αυτών ανέσυρε το Σ.Δ.Ο.Ε. από τους ελέγχους που έκανε στις/...../..... ενώ τα

βασικότερα όλων, δηλαδή τα τιμολόγια της προς την απουσιάζουν παντελώς. Επιπλέον, οι πλημμέλειες και ανεπάρκειες των αναφορών και εκθέσεων της OLAF, τα στοιχεία των οποίων δεν επαρκούν για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών της, καταδεικνύουν την προχειρότητα και τις πλημμέλειες που χαρακτηρίζουν τις ενέργειες της Ενωσιακής αυτής Αρχής και επομένως την άκρα επιφυλακτικότητα που πρέπει να έχουν οι ελληνικές Αρχές και Υπηρεσίες απέναντί της.

- Ως προς την απόκρυψη εισοδήματος, δεν υπάρχει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να τεκμηριώνει ότι ο ίδιος εισέπραξε καθ' ολοκληρίαν σχεδόν, το σύνολο της «εικονικής» αξίας των κριθέντων ως μερικώς εικονικών τιμολογίων, ύψους 852.570 ευρώ, όπως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή. Αλλά ακόμη και αν είχε πραγματοποιήσει εισόδημα από την, τότε, δυνάμει της μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου συμβάσεως αποφυγής της διπλής φορολογίας θα ήταν υπόχρεος έναντι των κυπριακών φορολογικών αρχών, προς τις οποίες η ελληνική φορολογική Αρχή θα έπρεπε να αποστείλει τις πληροφορίες που είχε.

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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...».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** που αναφέρονται στην παραγραφή της φορολογίας εισοδήματος ισχύει:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

.....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παρ. 3δ του ν. 3758/2009** που αναφέρονται στην έκτακτη οικονομική εισφορά:

«δ. Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του Ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή στο **άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994**, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α'276) και ισχύει, σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22-12-2006 και μετά, ορίζεται:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής, εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η **ΠΟΛ. 1208/2017**, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» στην οποία αναφέρεται:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του Ν.4174/2013 , καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.

1154/2017 , με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ		
2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13) και αρθ. 36 § 1 του Ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 Ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

.....

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν.2238/1994 , καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του Ν.4174/2013 , είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1191/2017 και ΠΟΛ. 1194/2017 . Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017.»

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1191/1.12.2017**, με την οποία η υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν

αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου για τις χρήσεις 2006 και 2007.

Επειδή, όσον αφορά τις χρήσεις 2006 και 2007 ο χρόνος της αρχικής πενταετούς παραγραφής έληγε στις 31/12/2012 και 31/12/2013 αντίστοιχα. Ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής και πέραν της αρχικής πενταετούς παραγραφής «συμπληρωματικά στοιχεία», τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣΤΕ 2426/2002), και συγκεκριμένα η από 27/12/2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. που δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής. Το ως άνω συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ./2017 Δελτίο (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών/2017), ήτοι μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, και συγκεκριμένα κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής για τη χρήση 2006 και το 9^ο έτος της δεκαετούς παραγραφής για τη χρήση 2007. Ως εκ τούτου κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στις χρήσεις αυτές, καθώς είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαετούς παραγραφής και η λήξη της παραγραφής είχε παραταθεί μέχρι 31/12/2018. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από την OLAF, διαπιστώθηκε ότι σημαντικό τμήμα των δαπανών προσωπικού που είχε πραγματοποιήσει η εταιρεία αφορούσε σε υπηρεσίες μηχανικών/συμβούλων, τις οποίες παρείχε η Κυπριακή εταιρεία «.....».

Επειδή στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.(σελ 12-13) της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, η οποία βασίστηκε στην από 27-12-2016 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, **αναφέρονται οι διαπιστώσεις της OLAF**, ήτοι: « Από την με αριθμό Τελική έκθεση της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (σχετική SR/mrg (..... Τελική Έκθεση του διευθυντή)) διαπιστώνεται ότι για την περίοδο 2005-2006 η εξωχώρια εταιρεία εξέδωσε παραστατικά

συνολικής αξίας 1.207.385,00€. Τα προαναφερόμενα τιμολόγια αναφερόταν στην παροχή υπηρεσιών " συμβούλων μηχανικών " από υπαλλήλους - εργαζόμενους της προς την με ΑΦΜ: Κανένας από τους "σύμβουλους - μηχανικούς", δεν ήταν υπάλληλος της Η ανέθεσε τις εργασίες στις επιχειρήσεις '..... /', "....." και ".....". Οι προαναφερόμενες τρεις επιχειρήσεις ήταν αυτές οι οποίες απασχολούσαν τους "σύμβουλους – μηχανικούς" που παρείχαν τις υπηρεσίες ανάπτυξης των λογισμικών προγραμμάτων που φέρεται να παρείχε η εξωχώρια εταιρεία στην Ελληνική με ΑΦΜ: Η εξωχώρια εταιρεία για τις υπηρεσίες που της παρείχαν οι επιχειρήσεις " ", " " και " ", κατέβαλε σε αυτές το ποσό των 720.960,00€.

Κατά συνέπεια η εξωχώρια εταιρεία αποκόμισε όφελος της τάξης των 486.695,00€.

Δεδομένου όμως ότι κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα (2005 - 2006) η αλλοδαπή εταιρεία δεν απασχολούσε προσωπικό τα παραπάνω στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μερικώς εικονικά στοιχεία. Η μερική εικονικότητα προσδιορίστηκε στο ποσό των 486.695,006 και είναι το ύψος της διαφοράς μεταξύ του ποσού των 720.690,006 (αξία των προσφερόμενων υπηρεσιών - ανθρωποωρών των εξειδικευμένων μηχανικών - τεχνικών που παρασχέθηκαν από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες , και) και του ποσού των 1.207.385,006 (αξία που η εταιρεία τιμολόγησε τις ίδιες υπηρεσίες στην ημεδαπή εταιρεία «.....» (.....).

Επειδή από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η είχε συνάψει με την συμβάσεις παροχής υπηρεσιών υπεκμίσθωσης προσωπικού για την υλοποίηση προγραμμάτων της Ε.Ε., οι οποίες παρήχοντο μέσω άλλων εταιρειών, ελληνικών (και ξένων) που λειτουργούσαν ως υπεργολάβοι (subcontractors), ήτοι τις: - Α.Φ.Μ., -Α.Φ.Μ., – Α.Φ.Μ. (και -βελγική).

Επειδή από τον έλεγχο της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, κατόπιν από 27-12-2016 Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, της όποιας οι διαπιστώσεις έγιναν από τα στοιχεία της OLAF (σελ. 12 της έκθεσης ελέγχου), επειδή η δεν απασχολούσε προσωπικό, τα στοιχεία τα οποία εξέδωσε η προς την κρίθηκαν ως μερικώς εικονικά στοιχεία και ο προσφεύγων, πραγματικός δικαιούχος της (σελ. 9 της έκθεσης ελέγχου), ως υποκρυπτόμενος.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε., στις ως άνω ελληνικές επιχειρήσεις που λειτουργούσαν ως υπεργολάβοι, τα αποτελέσματα του οποίου έγιναν αποδεκτά από την Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, διαφοροποιούμενος από τις διαπιστώσεις της OLAF, όπως αυτές αναφέρονται παραπάνω, κατέληξε ότι: «Εκδώσατε μερικώς εικονικά στοιχεία σε μία τουλάχιστον περίπτωση ανά χρήση, αξίας627.960,00€ στη χρήση 2006, και 504.720,00€ στη

χρήση 2007, με εικονική αξία: (627.960,00€ - 221.520,00€ = 406.440,00€) στη χρήση 2006 και (504.720,00€ - 77.760,00€ = 426.960,00€) στη χρήση 2007.».

Επειδή, το γεγονός ότι η παρείχε τις υπηρεσίες της στην μέσω άλλων ελληνικών εταιρειών (που λειτουργούσαν ως υπεργολάβοι) για το χρονικό διάστημα 2005 – 2006 και ειδικότερα σύμφωνα με την έκθεση της OLAF ότι η κυπριακή εταιρεία εξέδωσε Τ.Π.Υ. εξειδικευμένων μηχανικών-τεχνικών στη, συνολικής αξίας 1.207.385,00€ και έλαβε από τις ως άνω ελληνικές εταιρείες το ποσό των 720.960,00€, αποκομίζοντας όφελος 486.965,00€ καθώς η ίδια δεν απασχολούσε δικό της προσωπικό, δεν συνιστά αδιαμφισβήτητο λόγο για να χαρακτηριστούν οι συναλλαγές ως μερικώς εικονικές.

Επειδή επιπλέον δεν γίνεται καμία μνεία στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ούτε στην από 27-12-2016 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, της οποίας οι διαπιστώσεις έγιναν από τα στοιχεία της OLAF (σελ. 12 της έκθεσης ελέγχου) περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων αξίας που εξέδωσαν οι ως άνω ελεγχθείσες ελληνικές εταιρείες προς την, ούτε προκύπτει ότι αυτές ήταν φορολογικά ή συναλλακτικά ανύπαρκτες.

Επειδή στη σελίδα 69 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι: « Δεν βρέθηκε η επιχείρηση με την επωνυμία». Επειδή η ως άνω εταιρεία είναι βελγική και στα επισυναπτόμενα της πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε αναφέρεται και η από 05-05-2005 σύμβασή της με την Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι η εν λόγω εταιρεία είναι ανύπαρκτη , καθώς από τον έλεγχο δεν ζητήθηκε άμεση διοικητική συνδρομή με τις βελγικές αρχές ούτε έμμεση μέσω των κυπριακών αρχών προκειμένου να αποσταλούν στοιχεία σχετικά με τις ελεγχόμενες χρήσεις, όπως τουλάχιστον φαίνεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή ο έλεγχος της OLAF διενεργήθηκε για την διασφάλιση των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε., όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 2), καθώς η συμμετείχε ως εταίρος έργου σε 30 ερευνητικά έργα των 6^{ου} και 7^{ου} προγραμμάτων πλαισίων που χρηματοδοτήθηκαν από την Ε.Ε. Εν προκειμένω είναι διάφορο το θέμα ύπαρξης τυχόν παρατυπιών που αντιβαίνουν τις διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου για τη χρηματοδότηση των έργων, από αυτό της διενέργειας εικονικών συναλλαγών.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο

αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι η κυπριακή εταιρεία με έδρα Στη, με διαχειρίστρια την εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες διαχείρισης», η οποία πραγματοποιούσε όλες τις υποστηρικτικές – προπαρασκευαστικές εργασίες που αφορούσαν στη λειτουργία της, διότι αυτή δεν απασχολούσε άμεσα προσωπικό. Εκτελούσα χρέη διευθυντή της, ήταν η από το 1996 υπάλληλος της (νυν ανώτερη Δ/ντής της Τραπεζικής Διοίκησης), η οποία ελάμβανε εντολές από τον πραγματικό δικαιούχο της εταιρείας, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας (beneficial owner).

Επειδή η είναι εξωχώριο νομικό πρόσωπο {με πραγματικό δικαιούχο αυτής τον προσφεύγοντα(σελ. 9 της έκθ. ελέγχου Κ.Β.Σ)}, η οποία παρείχε υπηρεσίες στην ελληνική εταιρεία, στο πλαίσιο προγραμμάτων χρηματοδοτούμενων από την Ε.Ε., στην οποία ο προσφεύγων ήταν μέτοχος και Διευθύνων Σύμβουλος.

Στην εταιρεία δεν διενεργήθηκε έλεγχος διότι ο σύνδικος της πτώχευσης δεν είχε παραλάβει εμπορικά βιβλία ή το λογιστήριο της πτωχής.

Επειδή εν προκειμένω από την φορολογική αρχή δεν αποδείχθηκε – στοιχειοθετήθηκε ότι η, νομίμως συνεστημένη Κυπριακή εταιρεία, ήταν εικονική εταιρεία, ανύπαρκτη είτε φορολογικά είτε συναλλακτικά.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η υπάγεται στην δικαιοδοσία των Κυπριακών φορολογικών αρχών.

Συνεπώς ο προσφεύγων δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως «υποκρυπτόμενος», δεν στοιχειοθετείται η εις βάρος του αποδοθείσα παράβαση και δεν δύναται να του επιβληθούν κυρώσεις, ήτοι πρόστιμα Κ.Β.Σ.. Όσον αφορά τις προαναφερόμενες πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. έχει εκδοθεί η με αριθμό/01-02-2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ.

Επειδή με την υπ' αρ./01-02-2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ. ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ. &/2018 οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί προστίμων Κ.Β.Σ., χρήσεων 2006 & 2007 αντίστοιχα, συνάγεται ότι δεν δύναται να καταλογισθεί φόρος εισοδήματος εξ' αυτής της αιτίας για τις χρήσεις αυτές.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 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 ουσιώδους σημασίας είναι η αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης. Θα πρέπει δηλαδή να εκτίθενται τα νομικά και πραγματικά περιστατικά επί των οποίων στηρίχτηκε η Διοίκηση προκειμένου να προχωρήσει στην έκδοση αυτής της πράξεως, τα οποία είναι δυνατόν να αφορούν είτε τη νομιμότητα είτε τη σκοπιμότητά της.

Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων προβλέπεται ευθέως στο άρθρο 10 παρ. 1 του Συντάγματος το οποίο ορίζει: **«Καθένας ή πολλοί μαζί έχουν το δικαίωμα, τηρώντας τους νόμους του Κράτους, να αναφέρονται εγγράφως στις αρχές, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ενεργούν σύντομα κατά τις κείμενες διατάξεις και να απαντούν ΑΙΤΟΛΟΓΗΜΕΝΑ σε εκείνον που υπέβαλε την αναφορά, σύμφωνα με τον νόμο».**

Στο άρθρο 17 του ΚΔΔιακ. προβλέπεται επίσης: **«Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμων προϋποθέσεων για την έκδοσή της. Η αιτιολογία πρέπει να 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».**

Η αιτιολογία των πράξεων απορρέει από την ίδια την αρχή της νομιμότητας και την ανάγκη σεβασμού των δικαιωμάτων και των συμφερόντων του διοικουμένου. Για να είναι νόμιμη η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Δηλαδή δεν πρέπει να είναι αόριστη, πρέπει να αναφέρεται στη συγκεκριμένη περίπτωση και όχι κατά τρόπο γενικό στις νομικές διατάξεις, βάσει των οποίων εκδίδεται η πράξη, καθώς και να επαρκεί ποιοτικά και ποσοτικά για να θεμελιώσει το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία προβλέπεται **είτε από το νόμο ρητά**, οπότε συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης και **πρέπει να περιέχεται έστω και συνοπτικά στο σώμα αυτής**, είτε στην περίπτωση των δυσμενών πράξεων, **από τη φύση της πράξης**, οπότε αρκεί και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου. Παράλειψή της στην πρώτη περίπτωση συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ενώ στη δεύτερη κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.

Όταν η Διοίκηση εκδίδει την πράξη αυτεπαγγέλτως, οφείλει να συγκεντρώσει και τα αποδεικτικά στοιχεία που συνιστούν την αιτιολογία της πράξεως. Αν ωστόσο η πράξη εκδίδεται κατόπιν αιτήσεως του διοικουμένου, τότε αυτός υποχρεούται να υποβάλλει και τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία.

Αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη δικαιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002) («Διοικητικό Δίκαιο», Απ. Γέροντας, Σ. Λύτρας, Πρ. Παυλόπουλος, Γλ. Σιούτη, Σ. Φλογαίτης, εκδ. Σάκκουλα).

Επειδή στη σελ. 116 της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, αναφέρεται ότι ο χαρακτηρισμός των στοιχείων της κυπριακής εταιρείας ως μερικώς εικονικών, ο τρόπος προσδιορισμού της εικονικής αξίας των στοιχείων και ο υπόχρεος που υποκρύπτεται, προήλθαν

από την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε και την έκθεση της OLAF και ως εκ τούτου « οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την διασταύρωση των στοιχείων που προσκόμισε ο ελεγχόμενος και οι ισχυρισμοί που επικαλείται, σε απάντηση του με αριθ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου, όσον αφορά την σχέση του με την Κυπριακή εταιρεία «.....» και τις συναλλαγές της με την Ελληνική εταιρεία «.....», δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν από την Υπηρεσία μας λόγω της ελεγκτικής της αρμοδιότητας και έλλειψης στοιχείων.».

Επειδή εκτός της υπ' αρ. Α.Β.Μ.Ω/..... εισαγγελικής παραγγελίας, δυνάμει της οποίας συντάχθηκε η από 27/12/2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. , βασιζόμενη στον έλεγχο που διενεργήθηκε από την OLAF στην επιχείρηση «.....», υφίσταται και η υπ' αρ. Α.Β.Μ.Ω/...../2014 εισαγγελική παραγγελία, βάσει της οποίας εκδόθηκε το από 29-07-2016 ενημερωτικό σημείωμα του Σ.Δ.Ο.Ε. , στο οποίο αναφέρονται οι δυσχέρειες κατά την διενέργεια της έρευνας λόγω ασαφειών της έκθεσης της OLAF και διαπιστώσεων χωρίς να στοιχειοθετείται ποια αποδεικτικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν κάθε φορά από αυτήν.

Επειδή έχει ζητηθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. η άρση του τραπεζικού απορρήτου με έγγραφο προς την Ελληνική Ένωση Τραπεζών και την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, για τα οποία έχουν σταλεί απαντήσεις, τις οποίες όμως δεν έχει επεξεργαστεί ο έλεγχος προκειμένου η αιτιολογία των πράξεων να είναι σαφής, ειδική, επαρκής. Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών θα είχε αποδειχθεί η ύπαρξη εισοδήματος από την Κύπρο το οποίο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας θα είχε την υποχρέωση να συμπεριλάβει στις αντίστοιχες υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις.

Επειδή η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι αόριστη, καθώς δεν αναφέρει ειδικότερα σε ποια φορολογικά στοιχεία στηρίχτηκε και πως προσδιόρισε το ύψος της εικονικότητας του κάθε στοιχείου προκειμένου ποιοτικά και ποσοτικά να θεμελιώσει το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης.

Επειδή η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη προσδιορισμού φόρου/ επιβολής προστίμου νομικά πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (ΣΤΕ 1542/2016)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Οικονομικό Έτος 2007	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	121.075,11 €	0,00€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 49 ν. 4509/17 λόγω ανακρίβειας	108.265,37 €	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	229.340,48 €	0,00€

B) Οικονομικό Έτος 2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	96.534,70 €	0,00€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 49 ν. 4509/17 λόγω ανακρίβειας	86.321,33 €	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	182.856,03 €	0,00€

Έκτακτη Εισφορά άρθρου 18 ν. 3758/2009	5.000,00 €	0,00€
Προσαύξηση άρθρου 49 ν. 4509/2017	4.471,00 €	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.471,00 €	0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.