



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 28-09-2020

Αριθμός Απόφασης: 1910

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ. Β727-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./17-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, επί της οδού, αρ., ως νομίμως εκπροσωπείται, από τον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής, κ. του και της, κατά της με

αριθμό/2019 **Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου** κατ' άρθρο 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2013 (χρήση 1-1-2013 έως 31-12-2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. /2019 **Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου** κατ' άρθρο 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 για τη χρήση 1-1-2013 έως 31-12-2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ. /17-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /2019 **Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου** κατ' άρθρο 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015, για τη χρήση 1-1-2013 έως 31-12-2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 15.538,70 €, λόγω λήψης δέκα τριών (13) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 77.693,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά (ως προς το πρόσωπο του εκδότη), κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,4,6 και 9 του Ν. 4093/2012 περί ΚΦΑΣ, της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 24-12-2019 έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /..... /..... /2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.
- Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων
- Καλή πίστη

Επειδή, στο άρθρο 19S4 του Ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιοσδήποτε 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

Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διάταξης, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 4037 – 4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: “Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ...”

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.

ΕΞ 2019/06-11-2019 ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο «αφορούσε και αποτύπωνε τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση των επίδικων τιμολογίων με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.:.....,» και κατέληγε στο να χαρακτηρίζει ως εικονικές στο σύνολό τους, τις πωλήσεις που διενέργησε (αγαθών και υπηρεσιών), ύψους 4.201.675,93€. Στο πόρισμά του ο έλεγχος διαπίστωνε ότι η επιχείρηση «.....», δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ, άρα όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδιδε χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά στο σύνολό τους. Ανάμεσα στις επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα η οποία έλαβε εικονικά στοιχεία ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΠΟΣΑ – ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2013	13	77.693,50
ΣΥΝΟΛΑ	13	77.693,50

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 25/09/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής (η οποία επισυνάπτεται στο ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο), για την εκδότρια επιχείρηση «.....» των εικονικών τιμολογίων, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη δεν ευρέθη ούτε στη δηλωμένη έδρα της επιχείρησής της, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις των υποκαταστημάτων της επί της και& στην, ενώ επίσης δεν ευρέθη και ο νόμιμος εκπρόσωπός της,, στις δηλωμένες διευθύνσεις στη φορολογική διοίκηση, της ατομικής του επιχείρησης και της διεύθυνσης κατοικίας του.
2. Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας ή υποκαταστημάτων.
3. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της.
4. Δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.
5. Από τη συμπληρωματική καταγγελία του με αρ./2016 πληροφοριακού δελτίου (Π.Δ.) το οποίο διαβίβασε στην υπηρεσία μας η Διεύθυνση Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και έλαβε τον αρ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2016, προέκυψε ότι μεταξύ άλλων εμπλέκεται και η ελεγχόμενη οντότητα σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
6. Η ελεγχόμενη δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα.
7. Η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών-λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από ενάρξεως της (έτος 2013) έως και το

φορολογικό έτος 2017.

8. Για τέσσερις από τους προμηθευτές της ελεγχόμενης, από τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 ευρώ (συνολικά δηλώνει ή δηλώνεται ως λήπτρια φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.166.604,63 ευρώ) για τη φορολογική χρήση 2013, καταλογίσθηκαν από την υπηρεσία μας παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

9. Υπέβαλε Δήλωση Εισοδήματος για το διάστημα 24/2/2013 έως 31/12/2014 στο οποίο δηλώθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, καθώς και για το φορολογικό έτος 2015, αλλά δεν υπέβαλλε δήλωση εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αν και έχει υποβάλλει ΜΥΦ μεγάλης αξίας για τα έτη αυτά.

10. Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και έως τον Ιούνιο του 2018, όταν και σταμάτησε να υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Μάλιστα μετά τον Μάρτιο του 2018 και έως τον Ιούνιο του 2018 υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όπως υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και για το διάστημα Οκτώβριος 2015 έως και Οκτώβριος 2016.

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τόσο τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και συγκεκριμένα οπτό τους με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ τόσο από την ίδια όσο και από τις εκδότριες και λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 24/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τις υπό κρίση συναλλαγές, έλαβε υπόψη της τις ως άνω διαπιστώσεις, ήτοι ότι η εκδότρια των τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, και προέβη σε πρόσθετες διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, βάσει φορολογικών και αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή, ως προς τις διαπιστώσεις κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων στοιχείων ο έλεγχος αναφέρει: «Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω αναφερθέντα, ο παρών έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι κρινόμενες συναλλαγές είναι νόμιμες, έχουν εκτελεστεί, αλλά από πρόσωπο διάφορο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.», ενώ στο πόρισμα του καταλήγει:

«Με βάση όσα μέχρι τώρα έχουμε αναφέρει και ειδικότερα:

- ✓ Τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- ✓ Τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών
- ✓ Το αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης εταιρείας

Τα αναφερόμενα στην αρ. πρωτ./2019 Επιστολή της ελεγχόμενης εταιρείας και τις παρατηρήσεις μας επ' αυτών

Και επιπλέον ότι:

- ✓ Εξεδόθησαν από τη «.....», η οποία κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο λειτουργούσε αποδεδειγμένα ως εκδότης εικονικών τιμολογίων
- ✓ Παρελήφθησαν από την ελεγχόμενη εταιρεία τα Παραστατικά με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες που παραδόθηκαν στην εν λόγω εταιρεία
- ✓ Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν από την ελεγχόμενη μετρητής, χαρακτηρίζουμε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ως εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με τους ισχυρισμούς της, προβάλλει θέμα «καλής πίστης» και συγκεκριμένα αναφέρει ότι: «Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν από την ελεγχόμενη, μετρητοίς» (σελ.17). Ωστόσο, επίσης έσφαλε η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς δεν έλαβε υπ' όψιν της, άλλως δεν εκτίμησε ορθώς τα προσκομιζόμενα από την εταιρεία μας με το με αριθμ. πρωτ. από 2-12-2019 έγγραφο μας, αποδεικτικά εξόφλησης (εντολή πληρωμής προς την και αντίγραφα καταθετηρίων) των επίμαχων τιμολογίων με έμβασμα προς τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό όψεως που τηρούσε η στην, από τα οποία αποδεικνύεται πλήρως ότι η εταιρεία μας εξόφλησε τα εν λόγω Τ.Π.Υ. μέσω Τραπεζής και όχι τοις μετρητοίς.». Η υπηρεσία μας απέστειλε το με αρ. πρωτ...../2020 έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών όπως μας θέσει τις απόψεις της (αναλυτικά και εμπεριστατωμένα) περί του ανωτέρω ισχυρισμού. Ωστόσο, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών μέχρι έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν έχει απαντήσει.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν.2690/1999, «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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «2.Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, τα 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 έκδοση 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. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η από 24/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν παρέχει καμία αιτιολογία και ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίσταται δε αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει ούτε παραθέτει στο σώμα της, λεπτομερειακά τη συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και των ελεγκτικών εκείνων επαληθεύσεων, στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος για την θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας γίνονται δεκτοί(ΣΤΕ 1338/2019, 972/2020).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:**
«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, λόγω της τυπικής πλημμέλειας περί ελλιπούς αιτιολογίας της κρινόμενης πράξης παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου ../17-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της **προσβαλλόμενης πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας.**

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

ΧΡΗΣΗ 2013

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. δ' του ν.4337/2015: **0,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.