



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/7/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1622

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 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 με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ. και/27-12-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12/2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καθώς και την από 23/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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. /27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 21.160,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 21.547,23 € και συνολικά 42.707,23 ευρώ.

Β) Με την υπ' αριθμ. /27.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 11.270,00€, πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω ανακριβείας ποσού 3.381,00 €, και συνολικά ποσό 14.651,00 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ εκδόθηκαν βάσει της από 23/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό /9.12.2016 εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των υπ' αριθμ. και /27-12-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12/2014, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. /2019 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1/1/2013-31/12/2013, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίησή της και επιβολή του ένδικου φόρου.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι άπασες οι οριστικές πράξεις ελέγχου καθώς και η έκθεση ελέγχου, αν και φέρονται κοινοποιηθείσες στις 27.12.2019 από τον εφοριακό υπάλληλο, επειδή παραλήφθηκαν από πρόσωπο που δεν κατονομάζεται ρητώς, το οποίο υπέγραψε με δυσανάγνωστη υπογραφή, θεωρεί ότι το εν λόγω έγγραφο, εφόσον ήθελε

θεωρηθεί ότι τούτο συνιστά συστημένη επιστολή, με την οποία έλαβε χώρα κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, τότε, υπό την εκδοχή αυτή, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., η κοινοποίηση των πράξεων αυτών θεωρείται ότι έλαβε χώρα νομίμως μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής (ήτοι από την ημερομηνία του εγγράφου αυτού 27/12/2019, και συγκεκριμένα στις 11/1/2020. Όμως, η ημερομηνία 11/1/2020, οπότε, κατά τα ως άνω λογίζονται κοινοποιηθείσες οι προσβαλλόμενες πράξεις, κείται εκτός της πενταετίας, εντός της οποίας η Φορολογική Αρχή μπορούσε να επιβάλει φόρους για τη φορολογική περίοδο 1/1/2013-31/12/2013.

- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη ιδιαίτερου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή Φ.Π.Α.
- Μη νομιμότητα αμφοτέρων των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων επί των οποίων υπολογίσθηκε ο ΦΠΑ.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (29.01.2020): *«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».*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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».*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«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.»*

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες: *«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 τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2350/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, ενόψει και των κριθέντων με τις ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934-2935/2017 7μ., 172/2018 7μ., κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους [...].» Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε στις υπ' αριθμ. 2354/2018 (5μ., σκέψη 14 της απόφασης) και 732/2019 (7μ., σκέψη 8 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου Δικαστηρίου.

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) ότι «η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, **παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου και, εφόσον καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη, κατά τα ήδη κριθέντα [...]** (ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι

τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων».

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο Κώδικας ΦΠΑ (ν.2859/2000) ορίζει στο άρθρο 57 ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει μετά την 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 ... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου»

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι άπασες οι οριστικές πράξεις ελέγχου καθώς και η έκθεση ελέγχου θεωρεί ότι του κοινοποιήθηκαν στις 11.1.2020, ήτοι δέκα πέντε (15) ημέρες μετά την ημερομηνία που αναγράφεται στο με αριθ. πρωτοκ./27.12.2019 έγγραφο κοινοποίησης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ασχέτως του γεγονότος ότι φέρονται κοινοποιηθείσες στις 27.12.2019 από τον εφοριακό υπάλληλο, επειδή παραλήφθηκαν από πρόσωπο που δεν κατονομάζεται ρητώς, το οποίο υπέγραψε με δυσανάγνωστη υπογραφή, οπότε είχε εκπνεύσει η 5ετής προθεσμία νόμιμης επίδοσής τους.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικά το με αριθ./5.2.2020 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, αφενός η κοινοποίηση έγινε νομότυπα την 27/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 στο λογιστή του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την από 4.10.2018 εξουσιοδότηση του ιδίου του προσφεύγοντος με θεώρηση γνησίου υπογραφής του, στην οποία αναφέρει ότι «εξουσιοδοτώ τον λογιστή μου με ΑΦΜ να παραλαμβάνει οποιοδήποτε έγγραφο που αφορά τον έλεγχο που διενεργείται στο πρόσωπό μου από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας».

Αφ' ετέρου, ανεξάρτητα με το χρόνο κατά τον οποίο έλαβε χώρα η κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων νομίμως,

υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω υπ' αριθμ./27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διακόπηκε η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος (και τις σχετικές προσ αυξήσεις) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013.

Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, στο βαθμό που αφορά, καθ' ερμηνεία του, στο φόρο εισοδήματος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, επί των οποίων υπολογίσθηκε ο ΦΠΑ. καθώς και μη ιδιαίτερου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή Φ.Π.Α.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από την από 23/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματα και αφού λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο οι εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά που προσκόμισε σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις που βρέθηκαν στους λογαριασμούς του διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, καθώς και στον τραπεζικό λογαριασμό στην, που ανήκει στην εταιρεία, της οποίας ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 80%, είχαν μεταφερθεί από την εμβάσματα ύψους 743.082,21€, κατά τη χρήση 2013 και ύψους 565.370,43€, κατά τη χρήση 2014, για τα οποία κλήθηκε από το φορολογικό έλεγχο και προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία προέκυψε ότι τα εμβάσματα αυτά είχαν σταλεί από την εν λόγω εταιρεία για κάλυψη των δαπανών της στην Ελλάδα.

Συγκεκριμένα οι δαπάνες αυτές αφορούσαν τιμολογημένα έξοδα για πλοηγικά, λιμενικά, καβοδέτες, τέλη ασφαλείας, τέλη επιβατών, μετοχικού ταμείου, τελωνείου, παγίων στερεών, απορρυπαντικών και ρυμούλκηση σκαφών, ύψους 778.148,78€ για τη χρήση 2013 και ύψους 433.542,20€ για τη χρήση 2014.

Ο προσφεύγων προσκόμισε επίσης στον έλεγχο στοιχεία για προμήθειες, που είχε λάβει κατά τις χρήσεις αυτές από την εταιρεία από τον από την εταιρεία και από το

Οι ληφθείσες προμήθειες ανήλθαν, κατά τη χρήση 2013, στο συνολικό ποσό των 19.140,57€ (καθαρή αξία 15.561,44€ πλέον Φ.Π.Α. 3.579,13€) και κατά τη χρήση 2014, στο συνολικό ποσό των 8.547,86€ (καθαρή αξία 6.949,48€ πλέον Φ.Π.Α. 1.598,38€).

Ο φορολογικός έλεγχος, με βάση τα ως άνω στοιχεία, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, κατά τις ως άνω χρήσεις, ο προσφεύγων άσκησε ατομική επιχείρηση "Τουριστικού πράκτορα", την οποία δεν δήλωσε στη Φορολογική Αρχή.

Ακολούθως, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 4 του Νόμου 4110/2013, αφού έλαβε υπόψη, ότι δεν τήρησε βιβλίο και στοιχεία, καθόσον το Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, που είχε θεωρήσει στη Δ.Ο.Υ. Παζών το έτος 1990 (Α.Π.Θ./1.6.1990), για την επιχείρηση ενοικίασης εξοπλισμού θαλάσσιων σπορ, είχε ενημερωθεί μόνο για το έτος 1991 και περαιτέρω αφού έλαβε υπόψη "τις συνθήκες λειτουργίας της αγοράς για επιχειρήσεις ομοειδούς αντικειμένου, τις συνθήκες λειτουργίας της ελεγχόμενης επιχείρησης, το γεγονός ότι το σύνολο των δεδουλευμένων εξόδων της αλλοδαπής επιχείρησης, που καλούνταν να εξυπηρετήσει ο ελεγχόμενος, ανέρχονταν στο ποσό των 778.148,78€, το γεγονός ότι δεν εξέδωσε τέσσερα παραστατικά καθαρής αξίας 15.561,44€, πλέον Φ.Π.Α. 3.573,13€", προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα στο ύψος των 92.000,00€, για την χρήση 2013 και με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους ποσοστού 28%, που προβλέπεται για το "Πρακτορείο Τουρισμού και Ταξιδιών", προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της χρήσης αυτής (2013) στο ύψος των 25.760,00€.

Περαιτέρω, ο φορολογικός έλεγχος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και αφού έλαβε υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας της αγοράς για επιχειρήσεις ομοειδούς αντικειμένου, τις συνθήκες λειτουργίας της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα δεδουλευμένα έξοδα της αλλοδαπής επιχείρησης που καλούνταν να εξυπηρετήσει ο ελεγχόμενος, που ανήλθαν, κατά τη χρήση 2014, σε 443.542,20€ και τη μη έκδοση τεσσάρων παραστατικών καθαρής αξίας 6.949,48€ πλέον Φ.Π.Α. 1.598,38€, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την ως άνω επιχείρηση για τη χρήση 2014 στο ύψος των 49.000,00 € και περαιτέρω, λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων δαπανών, που είχαν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης αυτής, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη στο ίδιο ως άνω ποσό των 49.000,00 € και επί των καθαρών αυτών κερδών υπολόγισε τις ως άνω φορολογικές επιβαρύνσεις, που καταλογίσθηκαν με τις προσαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία**

και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1542/2016 : «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013)

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή σύμφωνα απόφαση **ΣτΕ 2008/2017**, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, *«προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στον ΦΠΑ, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες* (ΣτΕ 2910/2016, ΣτΕ 4236/2011, ΣτΕ 3340/2011, ΣτΕ 756/2003, ΣτΕ 2357/2001 κ.α.)

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ: α) λόγω μη ιδιαίτερου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή Φ.Π.Α.

και β) λόγω έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας ως προς τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων επί των οποίων υπολογίσθηκε ο ΦΠΑ.

Επειδή πράγματι στην ως άνω από 23/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, **ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για τις ελεγχόμενες χρήσεις (τα οποία εν συνεχεία λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ) και βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που αναφέρονται σε αυτή, δεν αιτιολογείται ούτε προκύπτει το σκεπτικό με το οποίο ο έλεγχος κατέληξε τελικά στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό των 92.000,00€, για την χρήση 2013 και στο ποσό των 49.000,00 για το φορολογικό έτος 2014, δεδομένου ότι από την ίδια έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι τα έσοδα του προσφεύγοντος από ληφθείσες προμήθειες ανήλθαν, κατά τη χρήση 2013, στο συνολικό ποσό των 19.140,57€ (καθαρή αξία 15.561,44€ πλέον Φ.Π.Α. 3.579,13€) και κατά τη χρήση 2014, στο συνολικό ποσό των 8.547,86€ (καθαρή αξία 6.949,48€ πλέον Φ.Π.Α. 1.598,38€).**

Επειδή, επιπλέον όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν συντάχθηκε από την φορολογική αρχή ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση Φ.Π.Α..

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

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 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, 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, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

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».

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27.1.2020 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και **την ακύρωση των** υπ' αριθμ. των υπ' αριθμ. και/27-12-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1/1/2013-31/12/2013 και 1/1/2014-31/12/2014 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ να ενεργήσει εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο 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 το άρθρο 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017.

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 ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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 .