



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 21/03/2018

Αριθμός απόφασης: 657

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της πρώην Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** και διακριτικό τίτλο «.....», νυν δε Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα τις Υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας και λοιπές υπηρεσίες, η οποία εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αρ. ... -Τ.Κ. και β) του «..... του» με **ΑΦΜ**, κατοίκου Καισαριανής, επί της οδού αριθ. ...- Τ.Κ., ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε., κατά της με αριθμό/08-11-2017 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, 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' αριθμ./08-11-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. κύριος φόρος ύψους 209.022,11 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 250.826,53 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 459.848,64 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στην υπόχρεη εταιρία, στις χρήσεις 2010-2013 από την Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../30-03-2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ./11.12.2014 αίτηση του νομίμου εκπροσώπου της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., με την οποία ζητήθηκε να διενεργηθεί από τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης έλεγχος της υπόχρεης επιχείρησης για τις υπό κρίση χρήσεις, προκειμένου να προβεί σε πώληση της.

Στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης στάλθηκε από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ), το με αριθ. πρωτ./22-9-2015 δελτίο πληροφοριών, με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., που αφορά σε μερικό έλεγχο της επιχείρησης «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ, στις χρήσεις 2003-2012.

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκε, ότι η εταιρία με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία και εξέδωσε αντίστοιχα εικονικά και μερικώς εικονικά στοιχεία σε πλήθος επιχειρήσεων και καταλογίστηκαν οι αντίστοιχες παραβάσεις.

Μεταξύ των ληπτριών, που έλαβαν μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2011 και 2012 από την ως άνω επιχείρηση, είναι και η υπόχρεη. Σύμφωνα δε με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχείρηση, η υπόχρεη επιχείρηση προέβη στη χρήση 2011 στη λήψη τριών (3) φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική αξία ποσού 39.875,00 € πλέον ΦΠΑ

9.171,25 € και στη χρήση 2012 στη λήψη δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική αξία ποσού 178.049,00 € πλέον ΦΠΑ 40.951,27 €, ως προς το σκέλος που αφορά είδη-εμπορεύματα, που αποτελούν αγορές της εκδότριας από την επιχείρηση «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου, απεστάλη με συστημένη επιστολή στο νόμιμο εκπρόσωπο της Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε., η υπ' αριθμ. πρωτ./05-07-2016 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπήρχε υποχρέωση εκτύπωσής τους, για τις υπό κρίση χρήσεις. Ο νόμιμος εκπρόσωπος, μέχρι την ολοκλήρωση του παρόντος ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση της φορολογικής αρχής και δεν επέδειξε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9 του ν. 4093/2012, 13 του ν. 4174/2013 και 7 του ν. 4308/2014.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις της μη προσκόμισης και επίδειξης των τηρούμενων βιβλίων για την υπό κρίση χρήση, τα βιβλία της υπόχρεης κρίθηκαν ως ανακριβή, καθόσον η συντελεσθείσα παράβαση καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος αποδέχτηκε τα ακαθάριστα έσοδα της υπόχρεης επιχείρησης, καθόσον δεν διαπιστώθηκαν πλημμέλειες στο σκέλος των εσόδων, επαναπροσδιόρισε τα καθαρά της κέρδη, για την υπό κρίση χρήση, με αντικειμενικό προσδιορισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της λόγω της μη προσκόμισης των φορολογικών παραστατικών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-**2017** ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένος καταλογισμός – εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας διότι οι συναλλαγές είναι έγκυρες και πραγματικές και αποδεικνύονται από σχετικά έγγραφα και στοιχεία. Συνεπεία των ανωτέρω φερόμενων τελεσθεισών παραβάσεων τα βιβλία της υπόχρεης επιχείρησης κρίθηκαν ως ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30§4 του ΠΔ 186/1992, το οποίο αναφέρεται στο κύρος των βιβλίων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 έχει κριθεί και ισχύει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών από τον καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου. Η προσφεύγουσα εταιρία συναλλάχθηκε καλόπιστα με υπαρκτή φορολογικώς εταιρία και οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές είναι εξ ολοκλήρου έγκυρες, νόμιμες και ισχυρές. Για λόγους ανωτέρας βίας και ανεξαρτήτως της βουλήσεως των προσφευγόντων δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Τα στοιχεία που αξιολογήθηκαν από τον

έλεγχο και οι φερόμενες ως διαπιστωθείσες παραβάσεις στηρίχθηκαν αυθαίρετα σε φερόμενες παραβάσεις άλλων εταιριών, ήτοι της εταιρίας «..... Ε.Ε.» και της «..... Α.Ε.».

- 2) Ο διενεργηθείς έλεγχος, η προσβαλλόμενη πράξη και η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστες, αβάσιμες ανυπόστατες και ανατιολόγητες και πάσχουν ακυρότητας. Σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 2690/1999, η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί εσφαλμένου καταλογισμού και εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας λόγω του ότι είναι πραγματικές οι συναλλαγές, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και περί καλοπιστίας της λήπτριας επιχείρησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας απαραδέκτως προβάλλεται, δεδομένου ότι η κρινόμενη χρήση 2013 δεν βαρύνεται με λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός της μη προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων αυτής.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.....2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, οριζόταν ότι, τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία: καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 30 παρ. 1 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Στο άρθρο 32 παρ. 1 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, η παράλειψη εκ μέρους της εταιρίας να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωση της μη τηρήσεως διαφυλάξεως λογιστικών βιβλίων και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως και κατά συνέπεια, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε προσδιορισμό με αντικειμενικό τρόπο των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως.

Επειδή περαιτέρω, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς εν προκειμένω, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορούσε να ασκηθεί από την υπόχρεη μόνο εφόσον κατείχε και διαφύλαττε τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύονταν οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτή από άλλα υπόχρεα στο ΦΠΑ πρόσωπα.

Επειδή, η διαφορά του φόρου που καταλογίστηκε στο ΦΠΑ προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εισροών, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο η υπόχρεη επιχείρηση δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, γεγονός που επηρέασε τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) στην υπό κρίση χρήση, καθιστώντας ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό και επιπλέον δεν προκύπτει κατοχή των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, βάσει των οποίων θα μπορούσε να ασκήσει το νόμιμο δικαίωμα της για έκπτωση του φόρου των φορολογητέων εισροών της.

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ανωτέρας βίας ως λόγος της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης προβάλλεται αόριστα και καταχρηστικά στο βαθμό που δεν εξειδικεύεται και δεν αποδεικνύεται και ως εκ τούτου είναι ανεπίδεκτος εκτίμησης, εφόσον η απαίτηση ύπαρξης κατ' ελάχιστον αιτιολόγησης και θεμελίωσης των προβαλλόμενων λόγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καθίσταται αναγκαία για τη διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/11/2017 έκθεση ελέγχου φπα της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων περί ελλιπούς αιτιολογίας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) *«.....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.».*

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».*

Επειδή, στο άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, 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 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 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.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...].

. [...].

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ.**/08-11-2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ.**/08-11-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013:

Διαφορά φόρου: **209.022,11 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	250.826,53€	104.511,06€	77.818,93€	182.329,99 €	182.329,99 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **.././2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της πρώην Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** και διακριτικό τίτλο «.....», νυν δε Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», και β) του «..... του» με **ΑΦΜ**, νομίμου εκπροσώπου της ως άνω Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. **και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./08-11-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΠΑ:

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	209.022,11	209.022,11
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	250.826,53	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		104.511,06
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		77.818,93
Σύνολο φόρου για καταβολή	459.848,64	391.352,10

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.