



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/03/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2077

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

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 ισχύει.

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

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στη, οδός, αρ..... κατά: α) της υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) της υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και δ) της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, γ) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και δ) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Με την υπ' αριθ.-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 12.000,00 €.

Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.972,71 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 7.167,25 €.

Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 8.570,10 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 10.284,12 €.

Με την υπ' αριθ.-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 17.100,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν συνεπεία επανελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ.2015 εντολής, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το με αρ. πρωτ.2013 πληροφορικό δελτίο του

Σύμφωνα με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2007, ήταν λήπτρια τριών (3) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, η οποία με την από2011 έκθεση ελέγχου τουκρίθηκε ως επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα έλαβε από την ανωτέρω επιχείρηση τα υπ' αριθ.-2007,-2007 και-2007 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας εκάστου εξ αυτών 10.000,00 €

Με τον παρόντα έλεγχο καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα οι παραβάσεις για τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2325/1997, κρίθηκαν τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή, προσδιορίσθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικώς και τέλος επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή που διενεργεί τον έλεγχο φέρει και το βάρος της απόδειξης. Σε καμία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται αιτιολογημένα ότι στην υπό κρίση περίπτωση τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα διαπίστωσαν την δήθεν κακοπιστία της εταιρείας. Δεν αποδείχτηκε αιτιολογημένα ότι η επιχείρηση τελούσε σε γνώση της εικονικότητας και δεν προσδιορίστηκε με σαφήνεια ο τρόπος της επιδίωξης απόκρυψης της φορολογητέας ύλης, και όχι ως εν προκειμένω σε συμπερασματική και τεκμαιρόμενη κρίση.
- Το κόστος εργασιών ήταν πραγματικό, αληθινό και σύμφωνο προς την παρεχόμενη εργασία, 5.000,00 € (πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ) η συντήρηση και η επισκευή του κάθε μηχανήματος. Η αγορά κάθε νέου μηχανήματος ανερχόταν το 2010 στο ποσό των 90.000,00 €. Πλήρης αντιστοιχία κόστους αγοράς, συντήρησης των έξι μηχανημάτων. Επαρκές ταμείο επιχείρησης για εξόφληση των τιμολογίων τοις μετρητοίς. Η δε παλαιότητα των μηχανημάτων αποδεικνύεται από το προσαγόμενο2001 δελτίο αποστολής της εταιρεία
- Καλόπιστη και ειλικρινής δήλωση των συναλλαγών. Αν η συναλλαγή δεν ήταν πραγματική δεν θα προέβαινε η επιχείρηση στη δήλωση των συναλλαγών.
- Μη τήρηση Αρχής Χρηστής Διοίκησης, στην οποία εμπεριέχονται οι Αρχές της Καλής Πίστης, της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης του Διοικούμενου προς τη Διοίκηση και της Επιείκειας.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....*».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2007 έλαβε τρία (3) εικονικά ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 €. Αναλυτικότερα, έλαβε τα εξής: α) υπ' αριθ.2007 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ, β) υπ' αριθ.2007 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον ΦΠΑ και γ) υπ' αριθ.2007 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας ομοίως 10.000,00 πλέον ΦΠΑ. Τα ως άνω τιμολόγια εκδόθηκαν για εργασίες που φέρεται να παρείχε η εκδότρια στην προσφεύγουσα και οι οποίες αφορούσαν συντήρηση και επισκευήμηχανών.

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 2223/1995).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή η εκδότρια «.....» σύμφωνα με την από2011 έκθεση ελέγχου του ήταν ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση και στην ουσία δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα. Σκοπός της ήταν η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προκειμένου να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Ειδικότερα:

- δεν θεώρησε ποτέ βιβλία αλλά μόνο στοιχεία,
- δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών,
- έχει υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος μόνο για τη χρήση 2005,
- ως λογιστής αυτής υπέγραφε λογιστής ανύπαρκτο πρόσωπο,
- δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό,
- δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ή μηχανήματα έργου,
- όσες φορές ο έλεγχος επισκέφτηκε την έδρα της αυτή βρέθηκε κλειστή (2 φορές το 2005 και 3 το 2006),
- δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις,
- δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών ικανές να δικαιολογήσουν τον όγκο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές με την ως άνω εκδότρια ήταν υπαρκτές. Προς τούτο προσκόμισε τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) Φωτογραφίεςμηχανών στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας.
- β) Υπ' αριθ.2010 προφόρμα τιμολογίου της εταιρείας
- γ) Υπ' αριθ.2001 Δελτίο Αποστολής της εταιρείαςμε ΑΦΜπρος την προσφεύγουσα.
- δ) Ισολογισμός της χρήσης 2007

Επειδή από την εξέταση των προαναφερομένων στοιχείων διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

α) από τις προσκομισθείσες φωτογραφίες διαπιστώνεται απλά και μόνο ότι η προσφεύγουσα έχει στην κατοχή τηςμηχανές (.....), γεγονός το οποίο δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο.

β) Η υπ' αριθ.2010 προφόρμα τιμολογίου, αντίγραφο της οποίας προσκόμισε η προσφεύγουσα, αναφέρει ότι η τιμή αγοράς νέουμηχανήματος ανερχόταν στις 90.000,00 €. Ωστόσο, το προτιμολόγιο αυτό λήφθηκε το 2010, ήτοι 3 χρόνια μετά τις επίμαχες συναλλαγές. Συνεπώς, το εν λόγω έγγραφο δεν δύναται να αξιολογηθεί, καθόσον δεν προκύπτει εξ αυτού ότι η προσφεύγουσα αναζητούσε προσφορές και έκανε έρευνα αγοράς για αγορά νέων μηχανημάτων πριν καταλήξει να κάνει συντήρηση και επισκευή στις ήδη υπάρχουσες μηχανές.

γ) Από το υπ' αριθ.2001 δελτίο αποστολής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε πέντε (5) εκ τωνμηχανών (.....) από την εταιρείαμε ΑΦΜ Ηήταν επιχείρηση που διέκοψε της εργασίες της στις2001 και διαχειριστής αυτής ήταν ο, ο οποίος τυγχάνει διαχειριστής και της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα σχετικά έγγραφα προσκομίστηκαν προκειμένου να επιβεβαιωθεί η παλαιότητα των μηχανημάτων, καθόσον οι δύο εταιρείες ήταν συμφερόντων του ίδιου προσώπου και ουσιαστικά η μία διαδέχτηκε την άλλη. Σημειωτέον ωστόσο είναι ότι προσκομίσθηκε μόνο το δελτίο αποστολής χωρίς το σχετικό τιμολόγιο πώλησης και περαιτέρω δεν υπάρχει επ' αυτού αναλυτική περιγραφή των ειδών. Πέραν αυτού, η παλαιότητα των μηχανημάτων, ομοίως δεν επαρκεί από μόνη της για να αποδείξει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

δ) Σε ότι αφορά τον προσκομισθέντα ισολογισμό της κρινόμενης χρήσης 2007, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αποδεικνύει ότι είχε την ταμειακή επάρκεια ώστε να εξοφλήσει τα κρινόμενα τιμολόγια τοις μετρητοίς. Ωστόσο, η επάρκεια ταμείου από μόνη της δεν αποτελεί απόδειξη της εξόφλησης των κρινόμενων τιμολογίων και κατ' επέκταση της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή δέον είναι να ληφθεί υπ' όψιν ότι, όπως προκύπτει και από τις φωτογραφίες, οιμηχανές ήταν ογκώδεις και περίπλοκες στη λειτουργία και ως εκ τούτου η συντήρηση και η επισκευή τους απαιτούσαν εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις. Πέραν αυτού, λόγω της παλαιότητας τους η συντήρησή τους έπρεπε να διενεργείται ανά τακτά διαστήματα. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ποιος εκτελούσε τις εργασίες συντήρησης όλα τα χρόνια που είχε τις μηχανές στην κατοχή της, προκειμένου να αποδείξει ότι η συντήρηση διενεργούνταν τακτικά και κατ' επέκταση ότι η αξία των επίμαχων ληφθέντων τιμολογίων ήταν εύλογη σε σχέση με τα ποσά που κατέβαλε στο παρελθόν για αντίστοιχες υπηρεσίες.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές και δη με την εκδότρια επιχείρηση των τιμολογίων. Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές ή έστω την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών από τρίτο πρόσωπο. Περαιτέρω, κανένα από τα ανωτέρω προσαγόμενα στοιχεία, δεν σχετίζεται με την εκδότρια των τιμολογίων και δεν αποδεικνύει ότι αυτή εμπλεκόταν με οποιονδήποτε τρόπο στις φερόμενες ως παρασχεθείσες υπηρεσίες. Άλλωστε δεν προσκομίσθηκε κανένα ουσιαστικό έγγραφο προς επίρρωση των ισχυρισμών της, όπως αν ζήτησε και έλαβε προσφορές διενεργώντας έρευνα αγοράς για τη συντήρηση των μηχανών, το άτομο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία η προσφεύγουσα πριν να αναθέσει τις επίμαχες εργασίες, αλλά ούτε και τα στοιχεία του τεχνίτη που φέρεται να διενήργησε τη συντήρηση στις εγκαταστάσεις της. Τέλος, όπως και η ελεγκτική αρχή επισήμανε δεν συντάχθηκε κανένα συμφωνητικό και η εξόφληση των τιμολογίων φέρεται να διενεργήθηκε σε μετρητά και όχι μέσω τραπεζής ή με επιταγή. Ως εκ τούτου, εφόσον δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο η πραγματοποίηση των περιγραφεισών στα φορολογικά στοιχεία εργασιών, οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: Όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' 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 ν' 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 απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η επίκληση της καλής πίστης αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Ως εκ τούτου, εφόσον αποδείχτηκε η ανυπαρξία της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010) και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997: *"Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ"*

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

3. 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ)

ζ)».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη χρήση 2007 (3) τρία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ορθώς επιβλήθηκαν

από τη φορολογική αρχή τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),

β),

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ)»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.....

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Εξαιρητικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών.

β)

γ)

δ)

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει των ανωτέρω διατάξεων η λήψη των εικονικών τιμολογίων κατά τη χρήση 2007, επηρέασε το κύρος των βιβλίων της προσφεύγουσας. Συνεπώς, ορθώς αυτά κρίθηκαν ανακριβή από τη φορολογική αρχή και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη της εξωλογιστικώς.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα τρία επίμαχα εικονικά τιμολόγια, χωρίς να έχει το δικαίωμα να το πράξει. Συνεπώς, ορθώς

επαναπροσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή, βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, οι φορολογητέες εισροές και εκροές της και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013). Η έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, ορίζεται από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή από 26-07-2013.

Επειδή ακολούθως με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με την παρ. 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 (προστέθηκε με την περ. 23 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.): «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι

οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εξέπεσε τον ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων χωρίς να το δικαιούται και περαιτέρω δεν υπέβαλλε την ως άνω οριζόμενη ανέκκλητη δήλωση, ορθά και σύννομα επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εάν η συναλλαγή δεν ήταν πραγματική δεν θα προχωρούσε σε καμία δήλωση αυτής, αλλά θα την απέκρυπτε. Ωστόσο, κάθε εικονική συναλλαγή για την οποία εκδίδονται φορολογικά στοιχεία, καταχωρείται στα βιβλία και συμπεριλαμβάνεται στις οικείες δηλώσεις, με απώτερο σκοπό, τη διευκόλυνση της λήπτριας επιχείρησης, προκειμένου να αυξήσει τις δαπάνες της και εξ αυτού του λόγου να μειώσει τα φορολογητέα κέρδη και συνακόλουθα και τις λοιπές φορολογικές της υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις. Εν προκειμένω, από την κρινόμενη ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθώς δεν διαπιστώθηκε οποιαδήποτε πλημμέλεια ή παράλειψη οφειλόμενης ενέργειας της ελεγκτικής αρχής. Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στις από2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007)

Α) Πρόστιμο ΚΒΣ: 12.000,00 €

Β) Φόρος Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	5.972,71
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	7.167,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.139,96

Γ) ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	8.570,10
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	10.284,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.854,22

Δ) Πρόστιμο άρ. 6 ν. 2523/1997: 17.100,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.