



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **23-12-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1673**

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην

αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου (.....), κατά της υπ.αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2003, συνολικού ποσού 5.938,08 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ.αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2003, συνολικού ποσού 5.938,08 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Με την με αριθμό προβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος 2.699,13€ και πρόσθετος φόρος 3.238,95€, συνολικό ποσό για καταβολή 5.938,08€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από 31/10/2012 και 31/12/2012 εκθέσεις ελέγχου του Κ.Β.Σ. που συντάχθηκαν αντίστοιχα από το Ειδικό συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) και την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) μετά το πέρας του

ελέγχου που διενεργήθηκε στον, με βάση τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων Ευρώ. Από τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., καθώς και του ηλεκτρονικού υλικού που κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. με τα με αρ. πρωτ.2012 και ΕΜΠ/Β'-Γ'/07-03-2013 έγγραφα αντίστοιχα, προέκυψε ότι μεταξύ των καταλογιζόμενων παραβάσεων σε βάρος του εκδότη «» με Α.Φ.Μ. περιλαμβάνονταν και ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας 7.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.350,00 € με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2002 το οποίο κρίθηκε από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) ως μερικώς εικονικό, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Από τον επανέλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./2013 σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την χρήση 2002 (οικονομικό έτος 2003), λόγω των νέων στοιχείων που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Με την προαναφερόμενη έκθεση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχθηκε το με αριθμό απογραφικό δελτίο περαίωσης υπόθεσης βάσει Ν.3259/2004, το οποίο εκδόθηκε από τη ... Δ.Ο.Υ. για τις χρήσεις 1999-2002, το οποίο έχει εξοφλήσει σύμφωνα με το υποσύστημα εσόδων του TAXIS.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2002, ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 7.500,00€ πλέον ΦΠΑ 1.350,00€, συνολικής αξίας 8.850,00€ για την τοποθέτηση διαφημιστικής πινακίδας διαστάσεων (0.80X2)μ. στο έδρα της ομάδας κατηγορίας ανδρών και για το χρονικό διάστημα από 03.06.2002 έως 31/12/02 και συγκεκριμένα το Τ.Π.Υ./22-07-2002 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1,9,10,11 και 14 και του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσθέτοντας την αξία των εικονικών τιμολογίων ως λογιστική διαφορά και έκρινε τα βιβλία επαρκή γιατί η παραπάνω παρατυπία αφορά το σκέλος των δαπανών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. α) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια φορολογικής εγγραφής και την επιβολή κυρίων και πρόσθετων φόρων και αντισυνταγματικότητα των παρατάσεων παραγραφής. β) Η ελεγχόμενη χρήση έχει περαιωθεί με τον Ν.3259/04.

2. Έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός ολόκληρου του ποσού του τιμολογίου στα καθαρά κέρδη, αντί μέρους αυτού.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω α) παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου και β) μη επίδειξης εγγράφων φακέλου.
5. Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή Θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η υπ' αριθ./2013 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για την επίμαχη χρήση 2002 εκδόθηκε κατόπιν των **συμπληρωματικών νέων στοιχείων** σύμφωνα με την από 31-10-2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, το οποίο πραγματοποίησε τους ελέγχους στον «» για τα οικονομικά έτη 2002 έως 2006 καθώς και την από 31/10/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της, σύμφωνα με τις οποίες καταλογίσθηκαν παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων ευρώ εις βάρος του

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τη χρήση 2002 λήγει το πρώτον στις 31.12.2013, συνεπώς στις 31.12.2013 έληγε το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§β του Ν. 4203/2013, εφόσον η εντολή ελέγχου εκδόθηκε μέχρι τις 31/12/2013, η προθεσμία παραγραφής παρατάθηκε μέχρι 31/12/2015 και με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 κατά ένα ακόμη έτος, άρα δεν τίθεται θέμα παραγραφής τους πριν την ημερομηνία έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, απορριπτομένων των αντίθετων ισχυρισμών του προσφεύγοντος ως αβάσιμων.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος προκύπτει ότι είναι δυνατή η παράταση, με νόμο, του χρόνου παραγραφής για την κοινοποίηση από το Δημόσιο καταλογιστικής πράξης, όχι όμως μετά την προβλεπόμενη, από άλλο νόμο, συμπλήρωση της παραγραφής, γιατί τούτο θα ισοδυναμούσε με μη επιτρεπτή επιβολή φόρου αναδρομικής ισχύος, εκτεινόμενης πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους (βλ. ΣτΕ 2653/1985, Δ.Φ.Ν. 40, 604, ΔΕφΠειρ 1844/2005). Εν προκειμένω, όμως, κατά το χρόνο έκδοσης των νόμων, βάσει των οποίων παρατάθηκε η παραγραφή δεν είχε παραγραφεί ακόμα το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης που αφορά παράβαση που ανάγεται στη χρήση αυτή, και συνακόλουθα, η παράταση του χρόνου της παραγραφής δεν είναι κατά τα ανωτέρω συνταγματικά ανεπίτρεπτη.

Επειδή, όταν η φορολογική εγγραφή στη φορολογία εισοδήματος καταστεί οριστική κατ' εφαρμογή της διαδικασίας περαίωσης του άρθρου 9 ν. 3259/2004, δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να εκτιμήσει **νεότερα στοιχεία**, που δεν είχαν τεθεί υπόψη της κατά την περαίωση και με βάση αυτά στην προθεσμία της παραγραφής να βεβαιώσει συμπληρωματικό φόρο όπως επίσης να ενεργήσει έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και να εκδώσει στην ίδια προθεσμία πράξη επιβολής προστίμου για μη τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ [πρβλ.ΣτΕ3954,4388/2012]».

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο

Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου στερείται επίσης πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και είναι ως εκ τούτου ακυρωτέα, καθώς στηρίζει αποκλειστικά την επιχειρηματολογία της στη γενικότερη ανάλυση της μη ορθής λειτουργίας του εκδότη του επίμαχου τιμολογίου, χωρίς να ειδικεύεται στο επίμαχο τιμολόγιο, ενώ αυθαίρετα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το επίδικο τιμολόγιο ήταν μεγαλύτερο του πραγματικού ποσού που κατεβλήθη, με τελικό αποτέλεσμα τον χαρακτηρισμό του ως μερικώς εικονικό. Στους ως άνω ισχυρισμούς αντιτίθενται καταρχάς ότι δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση (ΣτΕ 1315/1991).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η από έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της παρούσης, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένη και αναλυτικά αναπτύσσει το διαδικαστικό ιστορικό του πραγματοποιηθέντος ελέγχου, ενώ επανειλημμένως υπογραμμίζει emphaticά ότι ο προκείμενος έλεγχος βασίζεται σε στοιχεία που προέκυψαν με βάση την από 31-10-2012 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που συστήθηκε για διενέργεια τακτικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του «» και αποτελεί συνημμένο έγγραφο της παρούσης έκθεσης ελέγχου, τηρούμενο στο αρχείο της Υπηρεσίας, συμπληρώνοντας και τεκμηριώνοντας τα συμπεράσματα του ελέγχου μας. Τέλος, στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. τονίζεται ότι «δεν έγιναν άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις από τον παρόντα έλεγχο, διότι το αντικείμενο του παρόντος ελέγχου είναι η αξιοποίηση της από 31/10/2012 έκθεσης ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου...» (σελ. 10 έκθεσης ΚΒΣ.).

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει ως αντικείμενο την αξιοποίηση της από 31/10/2012 έκθεσης Κ.Β.Σ του Ειδικού Συνεργείου παραπέμπει ρητώς σε αυτήν, εκθέτοντας παράλληλα τις διαπιστώσεις του ελέγχου της. Εξάλλου, γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991) ότι δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, οι περί έλλειψης πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου αιτιάσεις του προσφεύγοντος είναι εντελώς προσχηματικές, διότι από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σε συνέχεια της από 31-10-2012 Έκθεση Ελέγχου του Ε.Σ.Ε, προκύπτουν πέραν πάσης αμφιβολίας τα βεβαιωθέντα φορολογικά αδικήματα και ιδιαίτερα η εικονικότητα του επίμαχων τιμολογίων του προσφεύγοντος.

Επειδή, στις σελίδες 5-11 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναλυτικά περιγράφεται ο τρόπος δράσης του, όπως διαπιστώθηκε από την έρευνα των ελεγκτών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της και εμπεριστατωμένα αποτυπώθηκε στις από 31/10/2012 εκθέσεις ελέγχου τους. Ο δε παρών έλεγχος, αφού έλαβε το πόρισμα της από 31/10/2012 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του ΕΣΕ και τους αναλυτικούς πίνακες για τους λήπτες των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο, **και διαπίστωσε** ότι η πρακτική που εφαρμόστηκε από τον για την «εξόφληση» των τιμολογίων των ληπτριών επιχειρήσεων, εξηγεί και τον παράδοξο τρόπο με τον οποίο εξοφλήθηκε το Τ.Π.Υ. που έλαβε η ελεγχόμενη από τον Γ.Σ, θεώρησε ότι οι παραπάνω διαπιστώσεις των ελεγκτών του Ε.Σ.Ε και της για το σύνολο των εκδοθέντων από τον Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (χρήσεων 2001-2011), σχετικά με την υπερτιμολόγησή τους και τον τρόπο εξόφλησής τους, **επαληθεύονται απόλυτα και για το Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση της προσφεύγουσας επιχείρησης, εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόστηκαν από τον προς όλους τους λήπτες.**
Μεταξύ άλλων αξιολογήθηκαν κυρίως τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ποσά που υποτίθεται ότι δαπάνησε ο προσφεύγων για διαφήμιση μέσω τοποθέτησης μίας πινακίδας μικρών διαστάσεων (0,8 m X 2 m) σε κλειστό γήπεδο μικρής χωρητικότητας, είναι εκτός συναλλακτικής πραγματικότητας, δεν είναι αντίστοιχα με τις τιμές που επικρατούσαν στην αγορά για ανάλογες διαφημίσεις, αποτελούν δε στοιχείο που χαρακτηρίζει υπερτιμολογημένη διαφήμιση.
- Ο ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον ΦΠΑ, στον οποίο ο σύλλογος είναι υποκείμενος, τον απέδιδε μερικώς, διότι

καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών και αγορών, χωρίς παραστατικά και, ως εκ τούτου, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις δραστηριότητές του, που πρόσφερε στους πελάτες του, είχε τη δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία του ζητούσε ενδεχομένως ο πελάτης του. Στην προκειμένη περίπτωση υπήρχε αμοιβαίο όφελος μεταξύ του και του προσφεύγοντος, ο οποίος ως λήπτης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου αφενός διόγκωσε πλασματικά τις δαπάνες και μείωσε ισόποσα τα προσδιορισθέντα λογιστικά κέρδη, αφετέρου αύξησε τον ΦΠΑ εισροών και μείωσε ισόποσα τον προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό για την διαφήμιση που έχει συμφωνηθεί και καταβληθεί υπήρξε σαφώς υποδεέστερο του τιμολογηθέντος,.

- Είκοσι έξι (26) επιχειρήσεις που έλαβαν Τ.Π.Υ. για διαφήμιση από τον πανομοιότυπα με αυτά που έλαβε ο προσφεύγων ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής και ως προς τη διαδικασία εξόφλησής τους, προσήλθαν αυτοβούλως και δήλωσαν ότι τα τιμολόγια αυτά ήταν εικονικά, προκειμένου να επωφεληθούν των διατάξεων του άρθ. 12§6 του Ν.3888/2010.

- Το εν λόγω παραστατικό φέρεται να εξοφλήθηκε με μετρητά εντός του επόμενου μήνα από την έκδοσή του και μάλιστα με συνολική καταβολή πόσου 8.850,00€, γεγονός που δημιουργεί σοβαρά ερωτηματικά για την εγκυρότητα της συναλλαγής, δεδομένου μάλιστα ότι η συναλλακτική πρακτική της υπήρξε καθόλο το χρονικό διάστημα της δράσης του να πραγματοποιεί αναλήψεις και καταθέσεις ακόμα και μεγάλων χρηματικών ποσών με μετρητά, ώστε να αποκρύπτεται η πραγματική προέλευση των χρημάτων που διακινούνταν.

- Το Τ.Π.Υ δεν φέρει υπογραφές, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν είχαν καμία σημασία για την ελεγχόμενη επιχείρηση οι τυπικοί τρόποι έκδοσης των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τα άρθρα του Κ.Β.Σ. αφού γνώριζε ότι εκδόθηκε για εικονική συναλλαγή. Το συγκεκριμένο γεγονός εντάσσεται στη γενικότερη πρακτική της να μη δίνει την πρέπουσα προσοχή στις συναλλαγές της παρά μόνο να επιμελείται προκειμένου να δίδεται αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

- Επειδή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία κατέστη σαφές για τον έλεγχο ότι το φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η προσφεύγουσα από τον στη χρήση 2002 έχει υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή **μερικώς εικονικό** ως προς την αξία, χωρίς όμως το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης να είναι δυνατόν επακριβώς να προσδιορισθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν ευσταθούν σε καμία περίπτωση, οι δε διατάξεις νόμου που επικαλείται δεν ανταποκρίνονται στο περιεχόμενο των ισχυρισμών του. Στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. διενεργώντας επανέλεγχο κατόπιν προσδιορισμού από την έκθεση ελέγχου του ΕΣΕ του επίμαχου τιμολογίου ως μερικώς εικονικού, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία του, και ενεργώντας καθ'όλα νόμιμα και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος, προχώρησε σε λογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα, αφού έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις περί ανακρίβειας των βιβλίων που τίθενται με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι το ύψος του ληφθέντος μερικώς εικονικού τιμολογίου (χωρίς να προσδιορίζεται η μερικώς εικονική αξία), ως προς τα ακαθάριστα έσοδα δεν είναι μεγάλο σε έκταση, ώστε να επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. στη συνέχεια έκρινε τα βιβλία **επαρκή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη λογιστικά προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη βάσει του σημειώματος περαίωσης του Ν.3259/2004 την αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου**. Δηλαδή η Δ.Ο.Υ δέχτηκε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για την παραπάνω διαχειριστική περίοδο όπως αυτά δηλώθηκαν στην δήλωση ΦΕ οικ. έτους 2003 και ορθά και καθόλα νόμιμα προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη λογιστικώς προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη βάσει ν.3259/2004 την αξία του ληφθέντος εικονικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό ότι θα έπρεπε να προστεθεί στα κέρδη όχι το σύνολο του εικονικού στοιχείου αλλά μόνο το 20% αυτό σε καμία περίπτωση δεν ευσταθεί, διότι σύμφωνα με την περ. α΄ της παρ.3 του Ν.4337/2015 διάταξης «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**:... γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.» Δηλαδή, όταν πρόκειται για μερικώς εικονικό στοιχείο, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η αξία του, όπως στην υπό κρίση περίπτωση το **πρόστιμο του ΚΒΣ** που εκδίδεται είναι αυτό προσδιορίζεται ως ποσοστό 20% επί της αξίας του φορολογικού στοιχείου.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

- «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.
2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής

πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις το αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις: α) πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και β) πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμων, σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο αίτημα του. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι απερρίφθη το αίτημά του να του επιδειχθούν στοιχεία του φακέλου, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999. Οι ισχυρισμοί του δεν ευσταθούν, διότι, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου:

«..Την επιδόθηκε στον η με αριθμό πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ με το με αριθμό συνημμένο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν

4174/2013, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις παραβάσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2&9, & 30§4γ' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

..Εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών που ορίζεται στο άρθρο 28 Ν4174/2013 η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την με αρ.πρωτ. αίτηση με την οποία ζητούσε:

1) πιστό αντίγραφο της εκθέσεως του ΕΣΕ και των εγγράφων, καταθέσεων κλπ., τα οποία λήφθηκαν υπόψη για την σύνταξη της προαναφερθείσας έκθεσης...».

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα αιτήματα της προσφεύγουσας επιχείρησης, πλην όμως δεν μπόρεσε να ικανοποιήσει το ως άνω αίτημα, δεσμευόμενη από την υποχρέωση τήρησης του απορρήτου εκ μέρους των οργάνων Φορολογικής Διοίκησης, **σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 17 του Ν.4174/2013**, που περιοριστικά ορίζουν τα πρόσωπα στα οποία δύνανται να δοθούν πληροφορίες και στοιχεία φορολογουμένων που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Κατά συνέπεια, δεν είχε ο έλεγχος τη δυνατότητα να δώσει στην ανωτέρω επιχείρηση τόσο την έκθεση όσο και τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του το ΕΣΕ και αφορούσαν τον έλεγχο σε βάρος του

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «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 18§9 του ΠΔ 186/92: «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 το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επίμαχο τιμολόγιο δεν ήταν εικονικό ούτε κατ' ουσία ούτε ως προς το ύψος αυτού, χωρίς όμως ουσιαστικά να επικαλείται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει τη μη εικονικότητα των συναλλαγών της με τον Τα στοιχεία δε που επικαλείται δεν αποτελούν αποδείξεις πραγματοποίησης διαφήμισης, αλλά στοιχεία που αποσκοπούν στην αληθοφάνεια των συναλλαγών, συνήθης πρακτική που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι δε ισχυρισμοί του αντικρούονται πλήρως από την έκθεση ελέγχου, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσης και αναλύονται διεξοδικά και στην παρούσα απόφαση στον υπ' αριθμ. 2 ισχυρισμό του προσφεύγοντος. Κατά συνέπεια και αυτός ο ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	2.699,13
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)	3.238,95
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.938,08

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).