



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 07/10/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3359

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

δ. 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.

ε. 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. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στον, οδός, κατά των υπ' αριθ.: α)2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της, β)2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, γ)2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της, δ)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, ε)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, στ)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/97 και 55 παρ. 2δ ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, ζ)2016 Πράξης Επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, η)2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97 και 55 παρ. 2δ ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της, θ)2016 Πράξης Επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της, ι)2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου τηςκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Τις α)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της, β)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, γ)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της, δ)2016 Πράξη Επιβολή Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, ε)2016 Πράξη Επιβολή Προστίμου επί παραβάσεων βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, στ)2016 Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/97 και 55 παρ. 2δ ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, ζ)2016 Πράξη Επιβολή ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της, η)2016 Πράξη Επιβολή Προστίμου ΦΠΑ

(άρθρου 6 ν. 2523/97 και 55 παρ. 2δ ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της , θ)2016 Πράξη Επιβολή ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της , ι)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αρ. πρωτ. Συμπληρωματικό της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής Υπόμνημα της προσφεύγουσας, το οποίο κατατέθηκε στις2016 στην Δ.Ο.Υ.
7. Το με αρ. πρωτ. δεύτερο συμπληρωματικό της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής υπόμνημα, το οποίο κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας την2016.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, των συμπληρωματικών υπομνημάτων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε μεν διαφορά στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας, χωρίς ωστόσο να προκύψει ποσό φόρου για καταβολή.

- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 85.416,82 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 102.500,18 €, τέλη χαρτοσήμου κερδών ποσού 2.676,88 € πλέον πρόσθετων τελών ύψους 3.212,25 € καθώς και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των ως άνω τελών χαρτοσήμου ποσού 535,37 € πλέον πρόσθετης εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ύψους 642,45 €.

- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.260,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.512,00 €.

- Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 33.988,47 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 40.786,16 €.

- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.800,00 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 23.756,22 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/97 και 55 παρ. 2δ' ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου τηςΔ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 3.780,00 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8§12 ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.260,00 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/97 και 55 παρ. 2δ' ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 31.837,32 €.
- Με την υπ' αριθ.2016 Πράξη Επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8§12 ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 10.612,44 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν έπειτα από έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., βάσει της υπ' αριθ.2014 εντολής του Προϊσταμένου της, με αφορμή την από2013 έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Με βάση την ως άνω έκθεση και το από2014 σχετικό πληροφοριακό δελτίο, καθώς και τις από2016 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της ...Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρησημε ΑΦΜένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, κατά τη χρήση 2003, συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00 €, ενώ κατά τη χρήση 2004 έλαβε από την ίδια ως άνω εταιρεία, οκτώ (8) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 58.958,04 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικά και όχι εικονικά.
- Άκυρη νομικά και ουσιαστικά η από2013 έκθεση ελέγχου του
- Καλοπιστία κατά τις συναλλαγές.
- Παραγραφή δικαιώματος ελέγχου του Δημοσίου για τις χρήσεις 2003 και 2004.

- Ο φόρος και τα πρόστιμα πρέπει να υπολογιστούν σύμφωνα με τον ν.3888/2010.
- Παράβαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθώς δεν δόθηκε, ενώ ζητήθηκε με αίτηση, πλήρες κείμενο της έκθεσης ελέγχου στην οποία βασίστηκε η Διοίκηση καθώς και των εγγράφων στα οποία η έκθεση αυτή στηρίχθηκε.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή η προσφεύγουσα περαίωσε μεν με το υπ' αριθ.2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης τις χρήσεις 2003 και 2004 βάσει του ν. 3697/2008, πλην όμως περιήλθε μεταγενέστερα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ.2014 έγγραφο τουμε συνημμένη την από2013 έκθεση ελέγχου. Με βάση τις διαπιστώσεις της εν λόγω έκθεσης, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2003 έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 7.000,00 € από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, ενώ κατά τη χρήση 2004 έλαβε από την ίδια ως άνω εκδότρια εταιρεία οκτώ (8) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 58.958,04 €. Συνεπεία του ανωτέρω δελτίου πληροφοριών, που αποτελούσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ.η με αριθ.2014 εντολή επανελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§4 περ. γ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:* α)..... 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 τέτοια στοιχεία,.....»*

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 κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....»*

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν για τη χρήση 2003 επαρκή και ακριβή καθώς η λήψη των εικονικών τιμολογίων στην εν λόγω χρήση δεν ήταν μεγάλης έκτασης

καθώς ανερχόταν σε ποσοστό 0,97% επί των ακαθαρίστων εσόδων. Αντιθέτως, κατά τη χρήση 2004 οι παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης (ποσοστό 7,12% επί των ακαθαρίστων εσόδων) και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

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 το άρθρο 48§3 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, 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 η που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή η αξία και ο αντίστοιχος ΦΠΑ των φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η προσφεύγουσα από την εκδότρια επιχείρηση, συμπεριελήφθησαν στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλλε η προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2003 και 2004, ορθώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, επιβλήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 πρόστιμα.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 «Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή, η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, σύμφωνα με το πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από ενάρξεως (.....) μέχρι και τον Ιανουάριο 2005, η πλειοψηφία των οποίων ήταν μηδενικές, πιστωτικές ή με πολύ μικρό χρεωστικό υπόλοιπο. Ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο και εφόσον αυτά κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, ορθώς η ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στην λήπτρια.

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:

«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 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 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 τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρείακαι καταχώρησε στα βιβλία της, κατά τις χρήσεις 2003 και 2004 τα ακόλουθα εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Χρήση 2003

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΠΥ	Α΄	2003	7.000,00	1.260,00	8.260,00
ΣΥΝΟΛΟ				7.000,00	1.260,00	8.260,00

Χρήση 2004

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΠΥ	-	2004	14.900,00	2.682,00	17.582,00
2	ΤΔΑ	-	2004	2.558,04	460,44	3.018,48
3	ΤΠΥ	-	2004	8.500,00	1.530,00	10.030,00
4	ΤΠΥ	-	2004	300,00	54,00	354,00
5	ΤΠΥ	-	2004	2.700,00	486,00	3.186,00
6	ΤΠΥ	Θ΄	2004	9.500,00	1.710,00	11.210,00
7	ΤΠΥ	Θ΄	2004	10.500,00	1.890,00	12.390,00
8	ΤΠΥ	Θ΄	2004	10.000,00	1.800,00	11.800,00
ΣΥΝΟΛΟ				58.958,04	10.612,44	69.570,48

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από2013 Έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) τουη επιχείρηση «.....» ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη καθόσον:

- α) δεν προέβη σε αγορές εμπορευμάτων ή λήψη υπηρεσιών τέτοιων, προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει υπηρεσίες αντίστοιχου ύψους
- β) ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα
- γ) ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό
- δ) δεν κατείχε μεταφορικά μέσα ή μηχανήματα έργου

ε) δεν εκπλήρωνε τις φορολογικές της υποχρεώσεις καθώς είτε δεν υπέβαλλε δηλώσεις ή υπέβαλλε αυτές ανακριβώς.

στ) Οι δημοσιευμένοι ισολογισμοί της εταιρείας υπογράφονται από τον, λογιστή, ο οποίος όμως είναι ανύπαρκτος όχι μόνο ως λογιστής αλλά και ως φυσικό πρόσωπο

ζ) είχε δηλώσει πολλές δραστηριότητες προκειμένου να έχει μεγάλη γκάμα συναλλασσομένων

Ως εκ τούτου δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει προϊόντα ή να παρέχει υπηρεσίες για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και όλες οι συναλλαγές της ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή σύμφωνα στην ΠΟΛ 1071/2015 με θέμα: «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» ορίζεται ότι: *«.....Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».*

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που

έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εκροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών και εκροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπόμενων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Επειδή άλλωστε η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Επειδή ειδικότερα τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν αποτελούν ανταποδεικτικά 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. Εν προκειμένω, από την εξέταση των συνημμένων στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή εγγράφων, η υπηρεσία μας διαπίστωσε τα ακόλουθα:

α) Η προσκομισθείσα με αρ. πρωτ.κατάσταση συμφωνητικών που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ.στις2004 και αφορά την από2004 υπογραφείσα σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της (εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων) δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση συναλλαγών. Κατ' αρχήν, η εν λόγω σύμβαση συντάχθηκε και υποβλήθηκε εκ των υστέρων, δηλαδή μετά την έκδοση των επίμαχων τιμολογίων. Εντούτοις, τα με αρ., και αναφέρουν στην αιτιολογία-περιγραφή της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής «*Σχεδίαση ειδικού όπως αναγράφεται εις την μεταξύ μας σύμβαση*», η οποία ωστόσο κατά την ημερομηνία έκδοσής τους δεν είχε ακόμη συνταχθεί, ούτε φυσικά κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς η επίμαχη σύμβαση φέρεται κατ' αρχήν να έχει υπογραφεί στις2004, ήτοι μετά την έκδοση των επίμαχων τιμολογίων και κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις2004. Περαιτέρω η σύμβαση φέρεται να αφορά παροχή υπηρεσιών για το διάστημα από2004 έως και2004, δηλαδή αναφέρεται σε χρόνο μεταγενέστερο από αυτόν της έκδοσης των ως άνω τιμολογίων. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση δεν δύναται να γίνει αποδεκτή.

β) Η προσκομισθείσα, με το υπ' αριθ. πρωτ.2016 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, υπεύθυνη δήλωση του, με την οποία δηλώνει ότι εργαζόταν στην

κατά τα έτη 2003 και 2004 και ότι ανέλαβε την εκτέλεση έργων που είχαν ανατεθεί στηναπό την προσφεύγουσα, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να ληφθεί υπ' όψιν, καθώς η εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων (.....), όπως αποδεικνύεται αναλυτικά από την2013 έκθεση ελέγχου του, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

γ) Η προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση του, εργαζόμενου κατά δήλωσή του στην προσφεύγουσα, με την οποία δηλώνει ότι σε ορισμένα έργα συνεργάστηκε η προσφεύγουσα με εξωτερικούς συνεργάτες όπως η, δεν ενισχύει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας καθώς δεν προσκομίζεται προς επίρρωσή του κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

δ) Η προσκομισθείσα, με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, υπεύθυνη δήλωση του, με την οποία δηλώνει ότι κατά τα έτη 2003 συνεργάστηκε με τηνκαι ότι συνέστησε την προαναφερόμενη εταιρεία στην προσφεύγουσα, χωρίς την προσκόμιση οποιουδήποτε αποδεικτικού στοιχείου, ομοίως δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή καθώς όπως προέκυψε από την οικεία έκθεση ελέγχου, επρόκειτο για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία ποτέ δεν ανέπτυξε δραστηριότητα.

ε) Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους: *«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 δίγραμμα επιταγή»*

Εν προκειμένω, τα προσκομισθέντα αντίγραφα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της εταιρείας, μετά των σχετικών αποδείξεων είσπραξης, ουδόλως αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, καθώς όλες οι φερόμενες ως πραγματοποιηθείσες συναλλαγές εξοφλούνταν κατά πάγια τακτική τοις μετρητοίς, χωρίς την έκδοση επιταγής ή την πληρωμή μέσω τράπεζας, ακόμη και στις περιπτώσεις που αυτό ήταν εκ του νόμου υποχρεωτικό, όπως λόγου χάρη το υπ' αριθ.2004 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας 17.582,00 €.

στ) Το από2016 προσκομισθέν έγγραφο της εταιρείας «.....», με το οποίο βεβαιώνεται η ανάληψη και εκτέλεση του ανατεθέντος στην προσφεύγουσα έργου στο Ξενοδοχείο «.....» στη, δεν αποτελεί στοιχείο το οποίο να αποδεικνύει την πραγματοποίηση συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της Το εν λόγω έγγραφο, αναφέρεται αποκλειστικά στην περάτωση των εργασιών που είχαν ανατεθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία και δεν προκύπτει από αυτό η συνεργασία με οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο ή εταιρεία για την ολοκλήρωση των εργασιών αυτών.

στ) Το από2016 έγγραφο της εταιρείας «.....» για την ανάληψη και εκτέλεση εργασιών στο ξενοδοχείο «.....» κατά το έτος 2004, ομοίως δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της Όπως και το ανωτέρω έγγραφο, αναφέρεται αποκλειστικά στην περάτωση των εργασιών που είχαν ανατεθεί στην

προσφεύγουσα εταιρεία και δεν προκύπτει από αυτό η συνεργασία με οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο ή εταιρεία για την ολοκλήρωση των εργασιών αυτών.

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, **την προσβαλλόμενη πράξη**, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή η από2013 έκθεση ελέγχου του προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει του οποίου εκδόθηκε η εντολή για τη διενέργεια του παρόντος ελέγχου. Ως εκ τούτου, δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθεί.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

"1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου **παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.**

.....

4. 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 ενάσκηση 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 τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή η διαχειριστική περίοδος **01/01/2003-31/12/2003** αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2009 ενώ η διαχειριστική περίοδος **01/01/2004-31/12/2004** στις 31/12/2010. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για τις εν λόγω χρήσεις υφίστανται νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από2013 έκθεση ελέγχου), συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή

προστίμου εν προκειμένω εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία ήτοι μέχρι 31/12/2014 και 31/12/2015 αντίστοιχα.

Στη συνέχεια, με το άρθρο 87 του ν. 4316/2014: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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.».

Τέλος, με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «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 υπό κρίση περίπτωση στις2014 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003 και 01/01/2004-31/12/2004 παρατάθηκε, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μέχρι 31/12/2016 και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της

παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή ωστόσο η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις 2003 και 2004, αποδεχόμενη το υπ' αριθ.2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης τηςΔ.Ο.Υ.βάσει του ν. 3697/2008. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να εφαρμοσθούν, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται, οι διατάξεις του ν. 3888/2010 κατά τον υπολογισμό των προστίμων, καθόσον δεν είχε περαιώσει με τον ως άνω νόμο και δεν είχε εκδοθεί αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα του ν.3888/2010 ώστε να υπάρχει δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος. Εντούτοις, τα πρόστιμα που της επιβλήθηκαν για την παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υπολογίστηκαν ορθά και σύννομα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των ευνοϊκών διατάξεων του ν. 4337/2015 και προσδιορίστηκαν ανά χρήση στο 40% της αξίας των ληφθέντων επίμαχων τιμολογίων. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την2016 το με αρ. πρωτ.2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα, υποβάλλοντας στην Δ.Ο.Υ.το με αριθ. πρωτ.2016 έγγραφο με τις απόψεις της, με το οποίο κατ' αρχήν επιχειρεί να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και περαιτέρω αιτείται χορήγηση προθεσμίας για υποβολή συμπληρωματικού υπομνήματος. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι κατ' αρχήν η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει ειδικότερα τον ισχυρισμό ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση καθόσον δεν της χορηγήθηκε ολόκληρη η έκθεση ελέγχου του αλλά μόνο απόσπασμα αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 85 του Ν. 2238/1994 περί φορολογικού απορρήτου, ορίζεται ότι: «Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά.»

Επειδή, περαιτέρω με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει ένας τέτοιος ισχυρισμός να προβάλλεται λυσιτελώς δηλαδή να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της φορολογικής αρχής θα ασκούσαν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων και ενδεχομένως θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή στην κρίνόμενη υπόθεση, κατ' αρχή η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα σύμφωνα με το άρθρο 85 παρ. 2 του ν. 2238/1994 να έχει πρόσβαση σε στοιχεία φορολογουμένων που δεν την αφορούν.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, το χορηγηθέν απόσπασμα της ως άνω έκθεσης αφορά τις συναλλαγές μεταξύ της εκδότριας εταιρείας και της προσφεύγουσας. Συνεπώς, έλαβε πλήρη γνώση της ως άνω έκθεσης καθόσον είχε στη διάθεσή της όλα τα στοιχεία που την αφορούσαν. Περαιτέρω, ουδέποτε προβλήθηκε από την προσφεύγουσα η ύπαρξη κρίσιμων στοιχείων και μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προβλήθηκε κάποιος συγκεκριμένος ισχυρισμός, ούτε προσκομίσθηκε κανένα ουσιαστικό έγγραφο, το οποίο ενδεχομένως να οδηγούσε τη φορολογική αρχή σε διαφορετική κρίση σχετικά με την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων. Συνεπώς, η μη χορήγηση ακέραιου αντιγράφου της ως άνω έκθεσης ελέγχου, δεν παραβιάζει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος, είναι οπωσδήποτε απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

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

1. Οικονομικό έτος 2004 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003)

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος (ως οικεία πράξη)	-
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	-
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	1.260,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	1.512,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.772,00 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ: 2.800,00 €

Δ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997: 3.780,00 €

Ε. Ειδική κύρωση άρθρου 8 § 12 ν.1882/1990: 1.260,00 €

2. Οικονομικό έτος 2005 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004)

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	85.416,82 €
Διαφορά χαρτοσήμου κερδών	2.676,88 €
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ	535,37 €
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120%	102.500,18 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών 120%	3.212,25 €
Πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ	642,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	194.983,95 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	33.988,47 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	40.786,16 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.774,63 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ: 23.756,22 €

Δ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997: 31.837,32 €

Ε. Ειδική κύρωση άρθρου 8 § 12 ν.1882/1990: 10.612,44 €

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 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).