



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 1/03/2016

Αριθμός απόφασης: 679

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα), επί της με αριθμό καταχώρησης Προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού) ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, μέσω της Δ.Ο.Υ., της εταιρείας, νομίμως εκπροσωπούμενη από τους εκκαθαριστές αυτής (.....και

καθότι τελούσε υπό εκκαθάριση- και τωνκαιμε την ιδιότητα τους , ως ομόρρυθμοι εταίροι αυτής κατά της με αριθμόΠράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της υπό εκκαθάριση τελούσας προσφεύγουσας εταιρείας, κύριος φόρος ποσού 14.365.975 δρχ. πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης ποσού 43.097.925 δρχ , ήτοι συνολικό ποσό 57.463.900 δρχ. η 168.639,47 € και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμό πρωτ., έγγραφο της Δ.Ο.Υ. και με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 01-03-2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό καταχώρησης Προσφυγής με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού) ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, μέσω της Δ.Ο.Υ., της εταιρείας, και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της υπό εκκαθάριση τελούσας προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:, κύριος φόρος ποσού 14.365.975 δρχ. πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης ποσού 43.097.925 δρχ, ήτοι συνολικό ποσό 57.463.900 δρχ. η 168.639,47 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης για το οικ. έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2000) κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ., επειδή η ελεγχόμενη εταιρεία: **α)** ζήτησε και έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 4.850.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 873.000 δρχ. από την επιχείρηση, Α.Φ.Μ.: και **β)** δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία τα οποία ζητήθηκαν μετά από πρόσκληση.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

Η με αριθμό εντολή επανελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2000 μέχρι και 31/12/2008, συνεπεία του με αριθμό πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., το οποίο αποτελεί νέο-

συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94, δεδομένου ότι η εν λόγω διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2000 είχε περαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3259/2004.

Κατά της ως άνω Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , ασκήθηκε εμπρόθεσμα η με αριθμό καταχώρησης Προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού) ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, μέσω της Δ.Ο.Υ., από: **α)** την εταιρεία, νομίμως εκπροσωπούμενη από τους εκκαθαριστές αυτής - καθότι τελούσε υπό εκκαθάριση -, κ.κ. και

β) τον με την ιδιότητα του ως ομόρρυθμο εταίρο αυτής,

γ) τον με την ιδιότητα του ως ομόρρυθμο εταίρο αυτής .

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή – με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού), αιτούνται να γίνει δεκτή η προσφυγή τους, να επιλυθεί συμβιβαστικά στο πλαίσιο της διοικητικής επίλυσης η ως άνω διαφορά, άλλως να ακυρωθεί η να τροποποιηθεί ή να μεταρρυθμιστεί η παραπάνω Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η μη επίδοση της εντολής ελέγχου με αποδεικτικό επίδοσης, καθιστά όλη τη διαδικασία του ελέγχου και του ένδικου καταλογισμού μη νόμιμο.
- Η παράλειψη θεώρησης βιβλίων και στοιχείων καθιστά όλη τη διαδικασία του ελέγχου και του ένδικου καταλογισμού μη νόμιμο.
- Η μη κοινοποίηση σημαντικών εγγράφων τα οποία αναφέρονται ως συνημμένα στην έκθεση ελέγχου καθιστά μη νόμιμη την κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης.
- Η Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα επειδή: Εκδίδεται με βάση το πόρισμα ΔΑΠ (έκθεσης) ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα ως προς το σύνολο του εκδοθέντος στοιχείου. Ο φόρος επιβάλλεται χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία σύνταξης και κοινοποίησης του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36 § 7 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σημειώματος ελέγχου με αποτέλεσμα να στερηθούν το Συνταγματικό δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως πριν από την επιβολή οποιασδήποτε διοικητικής κύρωσης σε βάρος τους. Η προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη φορολογικό στοιχείο, το οποίο δεν έχει περιέλθει νομίμως στη φορολογούσα αρχή ,ήτοι χωρίς προηγουμένως να έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί έκθεση κατάσχεσης.
- Υποχρέωση γνωστοποίησης αποτελεσμάτων ελέγχου.
- Προϋποθέσεις νόμιμης έκθεσης ελέγχου. Παντελώς αόριστη και ελλιπής η έκθεση ελέγχου, χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. που δεν επιτρέπει το σχηματισμό δικανικής πεποίθησης.
- Περί εικονικότητας του επίδικου Τιμολογίου. Για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως εικονικής απαιτείται συνολική εκτίμηση των επιμέρους πραγματικών στοιχείων, περιστατικών και

δεδομένων που προκύπτουν σε μία υπόθεση, πράγμα που δεν έγινε από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα που έφεραν το βάρος της αποδείξεως της φερόμενης ως εικονικής συναλλαγής. Αοριστία - Παράλειψη προσδιορισμού της εικονικότητας.

Σύντομο ιστορικό - ισχύον νομοθετικό πλαίσιο - σχετικές θέσεις της διοίκησης

Όπως προαναφέραμε κατά της με αριθμόΠράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ασκήθηκε από τους προσφεύγοντες, εμπρόθεσμα η με αριθμό καταχώρησης Προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, (μέσω της Δ.Ο.Υ.) και παράλληλα υπέβαλαν αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού).

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο, Τμήμα, την, αφού εξέτασε την υπόθεση, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης επειδή : «... στο δικόγραφο της προσφυγής δεν υπάρχει ένδειξη εξέτασης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αιτήματος συμβιβασμού, ούτε άλλωστε έχει διαβιβασθεί στο Δικαστήριο πράξη ματαίωσης (του συμβιβασμού), ή μερικής ή ολικής εξώδικης επίλυσης της διαφοράς.», εξέδωσε τη με αριθμόαπόφαση, με την οποία « **απέχει από την εκδίκαση της υπόθεσης, αναπέμπει εκ νέου αυτήν στην Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να εξετασθεί το αίτημα των προσφευγόντων για διοικητική επίλυση της διαφοράς**».

Στο άρθρο 72 § 10 του Ν 4174/2013, όπως αναριθμήθηκε με τον ν.4337/2015 (πρώην 66 § 10 του Ν. 4174/2013) **ορίζεται** ότι : « σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Η Δ.Ο.Υ. (ενόψει μεταφοράς αρμοδιοτήτων της Δ.Ο.Υ. στη Δ.Ο.Υ.), συμμορφούμενη με το διατακτικό της παραπάνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη στην παρ. 10 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) διαδικασία διοικητικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς, όπως περαιτέρω αυτή διευκρινίζεται στο άρθρο 1 περίπτωση 95 της υπ' αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-2-2014 (ΦΕΚ 478Β' /26-2-2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», ενήργησε τα ακόλουθα:

α) Στιςκοινοποίησε στην, Δικηγόρο, ως αντίκλητο των ως άνω προσφευγόντων, τη με αρ. πρωτ. και με αριθμό συστημένου πρόσκληση (προς τουςκαι, εκκαθαριστές και ομορρύθμους εταίρους

της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας), προκειμένου, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, από την επομένη της κοινοποίησης αυτής, προσέλθουν στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (η με αριθμόΠράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000) και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου
- Τμήμα

β) Στιςκοινοποίησε στο, εκκαθαριστή και ομόρρυθμο εταίρο της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας, στη διεύθυνση,, τη με αρ. πρωτ.
..... και με αριθμό συστημένουπρόσκληση προκειμένου, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, από την επομένη της κοινοποίησης αυτής, προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας(η με αριθμόΠράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000) και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμόαπόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου- Τμήμα

γ) Στιςκοινοποίησε στο, εκκαθαριστή και ομόρρυθμο εταίρο της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας, στη διεύθυνση,, τη με αρ. πρωτ.....
..... και με αριθμό συστημένουπρόσκληση προκειμένου, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, από την επομένη της κοινοποίησης αυτής, προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (η με αριθμόΠράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000) και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμόαπόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα

δ) Στιςκοινοποίησε στο, εκκαθαριστή και ομόρρυθμο εταίρο της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας, στη διεύθυνση, τη με αρ. πρωτ.
..... και με αριθμό συστημένουπρόσκληση προκειμένου, όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, από την επομένη της κοινοποίησης αυτής, προσέλθει στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της διοικητικής πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (η με αριθμόΠράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000) και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμόαπόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα

Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στις ως άνω προσκλήσεις, εντός των τασσομένων χρονικών περιθωρίων (σύμφωνα με τη σχετική πράξη που συντάχθηκε επί του σώματος των ως άνω προσκλήσεων, οι οποίες επισυνάπτονται) και επομένως ματαιώθηκε η δυνατότητα αποδοχής της προσβαλλόμενης πράξης.

Η Δ.Ο.Υ., με το αριθμό πρωτ.έγγραφο της διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην υπηρεσία μας, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ), ώστε η Υπηρεσία μας να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 § 10 του ν. 4174/2013.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : «η μη επίδοση της εντολής ελέγχου με αποδεικτικό επίδοσης, καθιστά όλη τη διαδικασία του ελέγχου και του ένδικου καταλογισμού μη νόμιμο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του π.δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «τη πρώτη ημέρα μετάβασης στο κατάστημα του ελεγχόμενου, ο προϊστάμενος του συνεργείου ζητά τον φορολογούμενο ή τον διευθύνοντα το λογιστήριο, στον οποίο ανακοινώνει τον σκοπό της επίσκεψής του, δείχνει την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα, επιδίδει αντίγραφο της εντολής και αμέσως γίνεται έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. για τον οποίο συντάσσεται ειδική έκθεση».

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι: « η υπηρεσία μας επέδωσε: **α)** τις με αριθμόκαιπροσκλήσεις περί προσκόμισης βιβλίων στον ομόρρυθμο εταίρο, **β)** τις με αριθμόκαιπροσκλήσεις περί προσκόμισης βιβλίων στον ομόρρυθμο εταίρο Με τις εν λόγω προσκλήσεις του άρθρου 4 του ν.3610/2007 και του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. του άρθρου 48 του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α., του άρθρου 66 του ν.2238/1994 περί Φορολογίας Εισοδήματος ,σε συνδυασμό με τις διατάξεις της με αριθμό 1021681/1120/ΠΟΛ1037/01-01-2005 Α.Υ.Ο., καλείτο η ελεγχόμενη επιχείρηση (καθώς και τα ομόρρυθμα μέλη), όπως σε τακτή προθεσμία από την επόμενη της επίδοσης αυτής, θέσουν στη διάθεση της υπηρεσίας, προσκομίζοντας στα γραφεία ή υποδεικνύοντας τόπο και χρόνο όπου μπορούμε να παραλάβουμε τα βιβλία και στοιχεία αυτής για την χρήση 2000 τα οποία είναι απαραίτητα για την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Παρ' ότι παρήλθε χρονικό διάστημα πολύ μεγάλο δεν ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, για την διενέργεια ελέγχου σε αυτά».

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς οι προσφεύγοντες έλαβαν γνώση του ελέγχου. Άλλωστε οι προσφεύγοντες ούτε επικαλούνται ούτε αποδεικνύουν βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ..

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι αβάσιμος.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : «η παράλειψη θεώρησης βιβλίων και στοιχείων καθιστά όλη τη διαδικασία του ελέγχου και του ένδικου καταλογισμού μη νόμιμο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του π.δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «ο φορολογικός έλεγχος αρχίζει από την επίσκεψη του ελεγκτή ή του συνεργείου στο κατάστημα ή το γραφείο του φορολογούμενου και τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων του και τελειώνει με τη σύνταξη και υπογραφή των σχετικών εκθέσεων ελέγχου».

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ.αναφέρεται ότι: « η υπηρεσία μας επέδωσε: **α)** τις με αριθμόκαιπροσκλήσεις περί προσκόμισης βιβλίων στον

ομόρρυθμο εταίρο , β) τις με αριθμόκαιπροσκλήσεις περί προσκόμισης βιβλίων στον ομόρρυθμο εταίρο Με τις εν λόγω προσκλήσεις του άρθρου 4 του ν.3610/2007 και του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. του άρθρου 48 του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α., του άρθρου 66 του ν.2238/1994 περί Φορολογίας Εισοδήματος ,σε συνδυασμό με τις διατάξεις της με αριθμό 1021681/1120/ΠΟΛ1037/01-01-2005 Α.Υ.Ο., καλείτο η ελεγχόμενη επιχείρηση (καθώς και τα ομόρρυθμα μέλη), όπως σε τακτή προθεσμία από την επόμενη της επίδοσης αυτής, θέσουν στη διάθεση της υπηρεσίας, προσκομίζοντας στα γραφεία ή υποδεικνύοντας τόπο και χρόνο όπου μπορούμε να παραλάβουμε τα βιβλία και στοιχεία αυτής για την χρήση 2000 τα οποία είναι απαραίτητα για την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Παρ' ότι παρήλθε χρονικό διάστημα πολύ μεγάλο δεν ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, για την διενέργεια ελέγχου σε αυτά».

Επομένως σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, εφόσον από την προσφεύγουσα εταιρεία δεν ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, η θεώρηση αυτών ήταν αδύνατη και ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : «η μη κοινοποίηση σημαντικών εγγράφων τα οποία αναφέρονται ως συνημμένα στην έκθεση ελέγχου καθιστά μη νόμιμη την κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης η οποία πρέπει να ακυρωθεί εξαιτίας της ελλιπούς γνώσης των αιτιάσεων της φορολογικής αρχής και την εντεύθεν αδυναμία της να τις αντικρούσει ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Οι πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 40 και 50, κοινοποιούνται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου κατά τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ.» .

Επειδή, από τις ισχύουσες διατάξεις, δεν προβλέπεται υποχρέωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να κοινοποιεί τα επισυναπτόμενα έγγραφα της έκθεσης ελέγχου ή άλλα έγγραφα που αναφέρονται σ' αυτή. Τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα συναγόμενα αποτελέσματα, καταγράφονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης δια της οποίας επιβάλλονται οι μετ' έλεγχο φόροι ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των Φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Εξάλλου, με ην ΠΟΛ1232/29-11-1999 κοινοποιήθηκε η με αριθμό 460/99 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ) -Δ' Τμήμα-, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, ως προς την άποψη της μειοψηφίας, κατά την οποία, ο αιτών, ως λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά. Τούτο, καθόσον, με βάση το σκεπτικό που διατυπώθηκε από τη μειοψηφία των μελών του Δ' Τμήματος, όπως αναφέρεται στην υπόψη Γνωμοδότηση, όλα τα στοιχεία της συναλλαγής προκύπτουν από το Τιμολόγιο στο οποίο το

έτερο συμβαλλόμενο μέρος είναι αυτό που ζητά τη χορήγηση του αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου, συνεπώς η λήψη αποσπάσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου ουδόλως προσβάλλει το απόρρητο της συναλλαγής.

Επίσης, οι προσφεύγοντες, αφού υπέβαλαν τη με αριθμό πρωτ.αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., παρέλαβαν από την υπηρεσία, έγγραφα που αφορούσαν την προσφεύγουσα εταιρεία καθώς και αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου του εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου που χαρακτηρίζεται "εικονικό".

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι έχουν ελλιπή γνώση των αιτιάσεων της φορολογικής αρχής, είναι αβάσιμος.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : *«η Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα επειδή: Εκδίδεται με βάση το πόρισμα ΔΑΠ (έκθεσης) ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα ως προς το σύνολο του εκδοθέντος στοιχείου. Ο φόρος επιβάλλεται χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία σύνταξης και κοινοποίησης του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36 § 7 του π.δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) σημειώματος ελέγχου με αποτέλεσμα να στερηθούν το Συνταγματικό δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως πριν από την επιβολή οποιασδήποτε διοικητικής κύρωσης σε βάρος τους. Η προσβαλλόμενη Πράξη Φ.Π.Α. εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη φορολογικό στοιχείο, το οποίο δεν έχει περιέλθει νομίμως στη φορολογούσα αρχή ,ήτοι χωρίς προηγουμένως να έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί έκθεση κατάσχεσης».*

Επειδή, έχει γίνει νομοθετικά δεκτό ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την σύνταξη έκθεσης Εισοδήματος και της έκδοσης καταλογιστικής πράξης μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (άλλης Δ.Ο.Υ ή άλλης Δημόσιας Υπηρεσίας, όπως ΣΔΟΕ , ΣτΕ 236/89, 3813/94).

Επειδή, εν προκειμένω η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης βασίστηκε στην από 25/02/2008 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. στην οποία αναλυτικά και με πλήρη τεκμηρίωση αναφέρονται οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, βάσει των οποίων ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι αβάσιμος.

Σημειώνουμε ότι από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2000, έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 4.850.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 873.000 δρχ. από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:

Συντάχθηκε δε η από ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. [με αναπόσπαστο τμήμα αυτής το απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. που αφορά την επιχείρηση- Α.Φ.Μ.: και εστάλη από τη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο.] και εκδόθηκε η με αριθμόαπόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

του προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.. Κατά της εν λόγω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμ. καταχώρησης (Δ.Ο.Υ.) προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία απερρίφθη στο σύνολό της με τη με αριθμ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επίσης με την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε παράβαση μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων μετά από πρόσκληση και εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.. Κατά της εν λόγω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμ. καταχώρησης (Δ.Ο.Υ.) προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς η οποία απερρίφθη στο σύνολό της με τη με αριθμ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Κατά συνέπεια οι προβαλλόμενοι λόγοι ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία σύνταξης και κοινοποίησης του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36 § 7 του π.δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) σημειώματος ελέγχου και η προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων και επιβολής Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη φορολογικό στοιχείο, το οποίο δεν έχει περιέλθει νομίμως στη φορολογούσα αρχή ,ήτοι χωρίς προηγουμένως να έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί έκθεση κατάσχεσης δεν εξετάζονται με την παρούσα.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : *«υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης του αποτελέσματος του ελέγχου, η μη γνωστοποίηση με σημείωμα ελέγχου και ακρόασης, είναι μη νόμιμη, καθώς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Έχει θεσπισθεί δε από το Σύνταγμα ως ουσιώδης τύπος της σχετικής διαδικασίας, η μη τήρηση του οποίου καθιστά την πράξη άκυρη».*

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη χωρίς τις απόψεις του ενδιαφερόμενου, ο οποίος θα μπορούσε να εκθέσει τις απόψεις του κατά το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (συμβιβασμού) .

Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι **«2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του ».**

Επειδή, 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 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 διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.**

Επειδή, συνεπώς, εν προκειμένω ουδέποτε προβλήθηκε από την προσφεύγουσα η ύπαρξη τέτοιων στοιχείων, καθίσταται σαφές ότι **ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην**

έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος , είναι οπωσδήποτε απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επικαλούνται οι προσφεύγοντες τις «προϋποθέσεις νόμιμης έκθεσης ελέγχου» και ισχυρίζονται ότι : « η έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη και ελλιπής , χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. που δεν επιτρέπει το σχηματισμό δικανικής πεποίθησης» .

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 του π.δ. 16/1989 «περί κανονισμού λειτουργίας των Δ.Ο.Υ. και καθήκοντα των υπαλλήλων του», ορίζονται θέματα σχετικά με την έκθεση ελέγχου, ειδικότερα ορίζεται ότι : «**1. α)** οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα, που έχουν ισχύ αν θεωρηθούν από τον Προιστάμενο της Δ.Ο.Υ..... **β)** η έκθεση ελέγχου περιέχει διαπιστώσεις, συγκρίσεις κρίσεις και πόρισμα..... **δ)** αντικειμενικότητα και πληρότητα **2. α)**.....**β)** το είδος της φορολογίας , τα οικονομικά έτη.....**(ε)** τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής**ζ)** τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία,**ι)** την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφής από τους ελεγκτές, επόπτη και τον προιστάμενο της Δ.Ο.Υ..... **4** Μετά την ολοκλήρωση

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. , έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις. Στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, τα πραγματικά στοιχεία, περιστατικά και δεδομένα που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος , οι ενέργειες του ελέγχου και οι διαπιστώσεις αυτού , βάσει των οποίων κατέληξε στο πόρισμα ελέγχου, στον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων , φορολογητέων εκροών και εισροών και βάσει αυτών στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Και κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι αβάσιμος.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι :«Για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως εικονικής απαιτείται συνολική εκτίμηση των επιμέρους πραγματικών στοιχείων, περιστατικών και δεδομένων που προκύπτουν σε μία υπόθεση, πράγμα που δεν έγινε από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα που έφεραν το βάρος της αποδείξεως της φερόμενης ως εικονικής συναλλαγής. Αοριστία -Παράλειψη προσδιορισμού της εικονικότητας».

Σημειώνουμε ότι όπως προαναφέραμε από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2000, έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 4.850.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 873.000 δρχ. από την επιχείρησημε Α.Φ.Μ.:

Συντάχθηκε δε η από ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. [με αναπόσπαστο τμήμα αυτής το απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. που αφορά την επιχείρηση- Α.Φ.Μ.:

..... και εστάλη από τη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο.] και εκδόθηκε η με αριθμόαπόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.. Κατά της εν λόγω Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμ. καταχώρησης (Δ.Ο.Υ.) προσφυγή, η οποία απερρίφθη στο σύνολό της με τη με αριθμ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Κατά συνέπεια οι προβαλλόμενοι λόγοι όσον αφορά την εικονικότητα του επίδικου φορολογικού στοιχείου δεν εξετάζονται με την παρούσα προσφυγή

Επειδή, στο άρθρο 72 § 10 του Ν 4174/2013, όπως αναριθμήθηκε με τον ν.4337/2015 (πρώην 66 § 10 του Ν. 4174/2013) ορίζεται ότι : « σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 § 10 του ν. 4174/2013 και σύμφωνα με το διατακτικό της με αριθμόαπόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., συμμορφούμενη με το διατακτικό της εν λόγω απόφασης, απέστειλε στους προσφεύγοντες, τις ως άνω προσκλήσεις, προκειμένου όπως εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, από την επομένη της κοινοποίησης αυτών, προσέλθουν στα γραφεία της Υπηρεσίας για την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης που εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας. Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στις ως άνω προσκλήσεις, για αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των πέντε (5) ημερών (σύμφωνα με τη σχετική πράξη που συντάχθηκε επί του σώματος των ως άνω προσκλήσεων, οι οποίες επισυνάπτονται) και επομένως ματαιώθηκε η δυνατότητα αποδοχής της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 42 του ν.4174/2013 (όπως ισχύει) ,κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται.

Επειδή, δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί που προβάλλονται από την προσφεύγουσα εταιρεία είναι αβάσιμοι και συνεπώς απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλουαίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (αιτήματος συμβιβασμού) επί της με αριθμό με αριθμόΠράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/01/-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα, σύμφωνα με τη με αριθμόαπόφασή του.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**