



**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 01/03/2016

Αριθμός απόφασης: 676

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 των
..... με την ιδιότητα τους , ως ομόρρυθμοι εταίροι αυτής κατά της με
αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ,
με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας , για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-
31/12/2000, πρόστιμο συνολικού ποσού 28.466,62 € 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 από και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της υπό εκκαθάριση τελούσας
προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμίαμε Α.Φ.Μ. :
....., πρόστιμο συνολικού ποσού 9.700.000 δρχ. ή 28.466,62 € (ΒΑΣ. ΥΠ. Χ 2) για τη
διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2000, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §10 περίπτωση
β & 9 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §1& 11, 18 § & 3
του π.δ. 186/92.(Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά τη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία ενός εικονικού φορολογικού
στοιχείου, καθαρής αξίας 4.850.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 873.000 δρχ. έκδοσης της επιχείρησης
.....,
....., Α.Φ.Μ.:

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης
..... έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) 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 ελέγχου για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.
186/92 (Κ.Β.Σ.), 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 Απόφασης Επιβολής Προστίμου, 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-,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 παραπάνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου 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 αιτιολογία και επίκληση άσχετων διατάξεων καθιστά μη νόμιμη τόσο την έκθεση ελέγχου όσο και την καταλογιστική πράξη.
- Η πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο αθροιστικό πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου είναι νομικώς πλημμελής κατά την έννοια του άρθρου 75 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας ,που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4125/1960. Ήτοι υπό το δεδομένο ότι υπάρχουν δύο παραβάσεις (της λήψης εικονικού τιμολογίου και της καταχώρησης του ιδίου τιμολογίου)ανά συναλλαγή και ότι τιμωρούνται και οι δύο σε κάθε μία συναλλαγή.
- Η Απόφαση Επιβολής Προστίμου είναι νομικά πλημμελής 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. Το πρόστιμο 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 Απόφαση Επιβολής Προστίμου 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 αριθμό Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. 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, εξέδωσε τη με αριθμό απόφαση, με την οποία « απέχει από την εκδίκασή της υπόθεσης, αναπέμπει εκ νέου αυτήν στην Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. προκειμένου να εξετασθεί το αίτημα των προσφευγόντων για διοικητική επίλυση της διαφοράς», 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.».

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) Στις κοινοποίησε στην, Δικηγόρο, ως αντίκλητο των ως άνω προσφευγόντων, τη με αρ. πρωτ. και με αριθμό συστημένου 2015 πρόσκληση (προς τους, 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 αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.) 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 συστημένου πρόσκληση 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 αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.) και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση 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 αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.)και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση 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 συστημένου πρόσκληση 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 αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.) και για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα

Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στις ως άνω προσκλήσεις για την αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης, εντός των τασσομένων χρονικών περιθωρίων (σύμφωνα με τη σχετική πράξη που συντάχθηκε επί του σώματος των ως άνω προσκλήσεων, οι οποίες επισυνάπτονται).

Η Δ.Ο.Υ., με το αριθμό πρωτ. έγγραφό 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 θεώρησης οικεία 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 αριθμόκαι προσκλήσεις 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 θεώρησης οικεία 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 αριθμόκαι προσκλήσεις περί προσκόμισης βιβλίων στον ομόρρυθμο εταίρο, **β)** τις με αριθμό και προσκλήσεις 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 69 παρ. 1 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου» . Για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν.2238/94.

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' έλεγχου 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 αιτιολογία και επίκληση άσχετων διατάξεων καθιστά μη νόμιμη τόσο την έκθεση ελέγχου όσο και την καταλογιστική πράξη.*

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο κεφάλαιο « Ισχύουσες διατάξεις» γίνεται αναφορά των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §1& 11, 18 § & 3 του π.δ. 186/92.(Κ.Β.Σ.) , του άρθρου 19 ν.2523/97, καθώς και των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 1,2 , 6 περ. δ' και 9, του ν.2523/97 οι οποίες σχετίζονται με την υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου με αριθμό, συντάχθηκε εκδόθηκε και επιδόθηκε νόμιμα, έχοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 12 §1& 11, 18 § & 3 του π.δ. 186/92.(Κ.Β.Σ.) , του άρθρου 19 ν.2523/97 και των άρθρων 5, 9, και 24§4 του ν.2523/97 καθώς και την από σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ.,που επισυνάπτεται στην απόφαση αυτή και διαπιστώθηκε με αυτόν(τον έλεγχο) η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 4.850.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 873.000 δρχ. έκδοσης της επιχείρησης,- –,,, Α.Φ.Μ.:, , κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §1& 11, 18 § & 3 του π.δ.

186/92.(Κ.Β.Σ.) , σε συνδυασμό με το άρθρο 19 ν.2523/97. Η ανωτέρω παράβαση, σύμφωνα με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 κυρώσεις, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν.

Κατόπιν τούτων ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων, είναι αβάσιμος.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : *«Η πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο αθροιστικό πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου είναι νομικώς πλημμελής κατά την έννοια του άρθρου 75 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας ,που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4125/1960. Ήτοι υπό το δεδομένο ότι υπάρχουν δύο παραβάσεις (της λήψης εικονικού τιμολογίου και της καταχώρησης του ιδίου τιμολογίου) ανά συναλλαγή και ότι τιμωρούνται και οι δύο σε κάθε μία συναλλαγή».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 11 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Για την Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β της προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από τον χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση» .

Επειδή, εν προκειμένω η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §10 περίπτωση β & 9 του ν. 2523/97, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §1 & 11, 18 § & 3 του π.δ. 186/92. (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν.2523/97. Η παράβαση αφορά τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία σε μία περίπτωση 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.:

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : *«Η Απόφαση Επιβολής Προστίμου είναι νομικά πλημμελής 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. Το πρόστιμο 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 Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη φορολογικό στοιχείο, το οποίο δεν έχει περιέλθει νομίμως στη φορολογούσα αρχή ,ήτοι χωρίς προηγούμενως 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 των προσβαλλόμενων πράξεων βασίστηκε στη με ημερομηνία θεώρησης συνταχθείσα οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Όπως προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου, από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ. στην εταιρεία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.:..... βάσει της με αριθμόεντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συνέπεια του με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. το οποίο παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ., με επισυναπτόμενο απόσπασμα της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. που αφορά την επιχείρηση - Α.Φ.Μ.: Το εν λόγω απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. εμπεριέχεται στο σύνολό του στη συνταχθείσα με ημερομηνία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής. Κατά τη διαδικασία ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., εστάλησαν προσκλήσεις ελέγχου προκειμένου εντός πέντε ημερών προσέλθουν στην υπηρεσία για την διενέργεια έλεγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία όμως δεν ανταποκρίθηκε. Μετά από τα ανωτέρω ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα υπόψη του στοιχεία, ήτοι τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Επομένως, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., ο οποίος στηρίχθηκε σε συνταχθείσα έκθεση άλλης Δημόσιας Υπηρεσίας (Σ.Δ.Ο.Ε.) και συντάχθηκε η απόοικεία έκθεση ελέγχου. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι εκδίδεται με βάση το πόρισμα Δ.Α.Π. (έκθεσης) ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι αβάσιμος.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι: *το πρόστιμο 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*. Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 36 του ΠΔ186/92 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: *«Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.»*

Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι: *η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη φορολογικό στοιχείο, το οποίο δεν έχει περιέλθει νομίμως στη φορολογούσα αρχή ,ήτοι χωρίς προηγουμένως να έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί έκθεση κατάσχεσης*. Όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., από τη Δ.Ο.Υ. εστάλη το με αριθμό πρωτ. πληροφοριακό Δελτίο με επισυναπτόμενο απόσπασμα της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. που αφορά την επιχείρηση-..... ,

..... -, — Α.Φ.Μ.: το οποίο εμπεριέχεται στο σύνολό του στη συνταχθείσα με ημερομηνία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής. Από το εν λόγω απόσπασμα προκύπτει ότι ελεγχόμενος, ουδέποτε εγκαταστάθηκε και ουδέποτε λειτούργησε την επιχείρηση του στη διεύθυνση που δήλωσε ως έδρα κατά την έναρξη εργασιών του. Είναι άγνωστος στη διεύθυνση που είχε δηλώσει ως διεύθυνση κατοικίας. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό της Δ/σης Εφαρμογών Η/Υ της Γ.Γ.Π.Σ. η επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:, δηλώθηκε ως προμηθεύτρια μεταξύ άλλων επιχειρήσεων και από την προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία—..... με Α.Φ.Μ.: Και σύμφωνα με την έκθεση της Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:, εξέδωσε προς την εταιρεία με Α.Φ.Μ.: κατά τη χρήση 2000 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 4.850.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 873.000 δρχ. .

Περαιτέρω όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης συνταχθείσα οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ. στην εταιρεία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.: βάσει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συνέπεια του με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. Κατά τη διαδικασία ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., εστάλησαν προσκλήσεις ελέγχου προκειμένου εντός πέντε ημερών προσέλθουν στην υπηρεσία για την διενέργεια έλεγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία όμως δεν ανταποκρίθηκε. Μετά από τα ανωτέρω ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα υπόψη του στοιχεία, ήτοι τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη φορολογικό στοιχείο, το οποίο δεν έχει περιέλθει νομίμως στη φορολογούσα αρχή, ήτοι χωρίς προηγουμένως να έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί έκθεση κατάσχεσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες ότι : *«η μη γνωστοποίηση του αποτελέσματος του ελέγχου 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. επέβαλε το πρόστιμο χωρίς τις απόψεις του ενδιαφερόμενου, ο οποίος θα μπορούσε να εκθέσει τις απόψεις του κατά το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (συμβιβασμού) , καθότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2523/97, ήταν δυνατόν το επιβληθέν πρόστιμο να περιοριστεί ή και να διαγραφεί σε ανυπαρξία παράβασης.

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 απορριπτέος 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 Προϊστάμενο 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 προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..... **4** Μετά την ολοκλήρωση

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις. Στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, τα πραγματικά στοιχεία, περιστατικά και δεδομένα που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, οι ενέργειες του ελέγχου και οι διαπιστώσεις αυτού , βάσει των οποίων κατέληξε στις διαπιστωθείσες παραβάσεις και στην έκδοση της προβαλλόμενης πράξης. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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) (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013: «...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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. :, παράβαση στη χρήση 2000 γιατί σε μία περίπτωση 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.: Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. και το επισυναπτόμενο απόσπασμα της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. που αφορά την επιχείρηση το οποίο εμπεριέχεται στο σύνολό του στη συνταχθείσα με ημερομηνία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, «όλα τα φορολογικά στοιχεία που φέρουν ως εκδότη την επιχείρηση-.....,, – Α.Φ.Μ.:, είναι **Εικονικά** στο σύνολό τους γιατί εκδόθηκαν από επιχείρηση η οποία δεν λειτούργησε ποτέ στο χώρο που δήλωσε ως έδρα και εκδόθηκαν από άλλο πρόσωπο τα στοιχεία του οποίου δεν είναι γνωστά στον έλεγχο». Στο εν λόγω απόσπασμα αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, τα πραγματικά στοιχεία, περιστατικά και δεδομένα που έλαβε υπόψη του

ο έλεγχος καθώς και τη συνολική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης για τον χαρακτηρισμό των συναλλαγών ως εικονικών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εκδότρια επιχείρηση του υπό κρίση εικονικού φορολογικού στοιχείου,, Α.Φ.Μ.: είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και ως εκ τούτου, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης της λήπτριας προσφεύγουσας επιχείρησης. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η καλή πίστη της λήπτριας εταιρείας. Επομένως οι σχετικοί ισχυρισμοί είναι αβάσιμοι.

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 αριθμό 13343/2015 απόφασης 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 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. 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 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/01/2000-31/12/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα, σύμφωνα με τη με αριθμό απόφασή 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