



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 19/02/2015

Αριθμός απόφασης: 660

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210 9569815

**ΦΑΞ** : 210 9531321

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

**3.** Την από .../.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../...-....-2014 ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου Χαλκίδας, οδός ..... κατά της αρ. ....../2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρων 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1999-31/12/1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .....2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 17/02/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .../.../2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../...-....-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ..../2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 83.932,50 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1999-31/12/1999 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 & 24§4 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων ΚΒΣ.

Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δύο (2) εικονικά – πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως ....., συνολικής καθαρής αξίας 14.300.000 δρχ (ήτοι 41.966,25 €).

Είχε προηγηθεί τακτικός έλεγχος κατά το έτος 2005 από το ΠΕΚ Αθηνών και επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ύψους 83.932,50 € βάσει της υπ' αριθ. ..../...-....-2005 Απόφασης Επιβολής Προστίμου. Ο προσφεύγων στη συνέχεια άσκησε δικαστική προσφυγή και εν προκειμένω με την υπ' αριθ. ..../2012 Απόφαση του ..... Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής η υπ' αριθ. ..../...-....-2005 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Αθηνών, λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης κλήσης του προσφεύγοντος σε ακρόαση. Παράλληλα, με την ίδια απόφαση, αναπέμπεται η υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκειμένου να τηρηθεί ο ως άνω αναφερόμενος παραληφθείς τύπος.

Προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω οριζόμενη διαδικασία, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την υπ' αριθ. ..../...-....-2013 εντολή ελέγχου και προχώρησε στην έκδοση νέας σχετικής πράξης.

Βάσει της από .../.../2014 έκθεσης επανελέγχου ΚΦΣ (ΠΔ 99/1977) και ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εκδόθηκε η υπ' αριθ. ..../2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, την οποία ο προσφεύγων προσβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωσή της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα προσβαλλόμενης διότι στο σώμα της ελλείπει η ακριβής ημεροχρονολογία εκδόσεώς της.

2. Παράβαση ουσιαστικής διάταξης νόμου διότι η κλήση σε ακρόαση κοινοποιήθηκε με προθεσμία δύο ημερών για υποβολή των απόψεων και το σημείωμα διαπιστώσεων με προθεσμία πέντε ημερών.

3. Έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας στο σώμα της πράξης.

4. Νομική πλημμέλεια της πράξης διότι επιβλήθηκε ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου.

5. Τα τιμολόγια δεν ήταν πλαστά και εικονικά αλλά απεικονίζουν υπαρκτή συναλλαγή.

**Επειδή** με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε. Εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. ....../2012 απόφαση του .....Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... ακυρώθηκε η με αριθμό ...../...-.....-2005 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του ΠΕΚ Αθηνών και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να θεραπευθεί η τυπική πλημμέλεια της αρχικής πράξης. Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εξέδωσε την με αριθ. ....../...-.....-2013 Εντολή Τακτικού Ελέγχου Επανάληψης Διαδικασίας και εν συνεχεία εξέδωσε την υπ' αριθ. .... απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

**Επειδή** το άρθρο 16 του (κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2690/1999, Α' 45) Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Περιεχόμενο και τύπος [της διοικητικής πράξης]» ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου...».

**Επειδή** σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2282/12-06-2014 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ η έλλειψη ημερομηνίας έκδοσης της διοικητικής πράξης δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες.

**Επειδή** εν προκειμένω, δεν συντρέχει λόγος ακυρώσεως της προσβαλλόμενης πράξης εξ αιτίας της παράλειψης μνείας σε αυτήν της ημερομηνίας έκδοσής της, ως ο προσφεύγων ισχυρίζεται, καθόσον συνάγεται με σαφήνεια ότι η υπό κρίση απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκε μεταξύ της .../.../2014 (ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης επανελέγχου ΚΒΣ) και της .../.../2014 (ημερομηνία κοινοποίησης της απόφασης στον προσφεύγοντα), ο πρώτος εκ των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτεται ως 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». 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 προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

**Επειδή** ύστερα από την με αριθ. ....../...-.....-2013 Εντολή Τακτικού Ελέγχου Επανάληψης Διαδικασίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των με αριθμ. ....../2012 και ....../2012 αποφάσεων του ..... Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... καθώς και της ....../2012 απόφασης του ..... Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., ο προσφεύγων κλήθηκε εν προκειμένω με την με αρ. πρωτ. ....../...-.....-2014 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 για να υποβάλει εντός δύο (2) ημερών τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις. Επίσης του επιδόθηκε το με αριθμό ....../...-.....-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 μαζί με την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων με δοθείσα προθεσμία πέντε (5) ημερών για υποβολή εξηγήσεων. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και κατέθεσε τις απόψεις του με τα με αριθ. πρωτ. ....../...-.....-2014 και ....../...-...-2014 έγγραφα του, οι οποίες και ελήφθησαν υπ' όψη.

**Επειδή** όπως κρίθηκε με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

**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 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** εν προκειμένω, ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη τέτοιων κρίσιμων στοιχείων και πέραν αυτού, μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε έγγραφο προς επίρρωση των σχετικών ισχυρισμών του, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή** στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείψει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. ( ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

**Επειδή** είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στον προσφεύγοντα, ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (ΤρΔΠρΣύρου 1/97).

**Επειδή**, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.)

**Επειδή** τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης

πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, σε καμία περίπτωση η έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας στο σώμα της πράξης δεν συνεπάγεται την ακυρότητα αυτής.

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.»

**Επειδή** ακολούθως με την παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 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 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. .

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 β του Ν.2523/97 «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. ...»

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου, μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣτΕ 2266/95, 3333/95).

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτουν με σαφήνεια οι περιπτώσεις στις οποίες έλαβε και καταχώρησε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και το ποσό ενός εκάστου. Στην απόφαση επιβολής προστίμου, ελήφθη υπ' όψη για την επιβολή του προστίμου η αυτοτέλεια των παραβάσεων, αλλά δεδομένου του ύψους ενός εκάστου τιμολογίου, το πρόστιμο που επιβλήθηκε είναι το διπλάσιο της αξίας των τιμολογίων δεδομένης και της πλαστότητας τους. Ως εκ τούτου, δεν συγχωνεύτηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα επιβαλλόμενα πρόστιμα και συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης είναι αβάσιμος.

**Επειδή** 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

**Επειδή** στην υπό κρίση προσφυγή και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από .../...../2014 έκθεσης επανελέγχου ΚΒΣ, ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία δύο (2) πλαστά και εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της εταιρείας .....

**Επειδή** οι προβαλλόμενοι από τον προσφεύγοντα λόγοι είναι αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης και πέραν τούτου δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την απόδειξη των περί αντιθέτου ισχυρισμών του.

**Επειδή** εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../.../2014 έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ...../.....-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 83.932,50 €.**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**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).