



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9569815  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα 24-11-2014

Αριθμός απόφασης:3765

### **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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... οδός ..... κατά της υπ' αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από ..... εισήγηση του ..... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦ Μ ....., 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:

1) Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε στη προσφεύγουσα φόρος (κύριος) ποσού 453,15 €, πλέον 543,78 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), συνολικού ποσού 996,93 €, για το οικ. έτος 2006.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω ανακρίβειας των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992, οι εκροές ελέγχου (ακαθάριστα έσοδα) προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 30 Ν.2238/1994) και οι εισροές ελέγχου προσδιορίστηκαν, αφού από τις δηλωθείσες εισροές δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση η αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ .....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1)** Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και πορίσματα σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 21}1β ΠΔ 16/89 που στην συγκεκριμένη περίπτωση ελλείπουν. Η απόφαση επιβολής προστίμου επιβάλλεται επί πραγματικών παραβάσεων, είναι πλημμελής και ακυρωτέα επειδή στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ ..... που στηρίζεται σε υποθετικά δεδομένα, περιστατικά και εικασίες. Η αιτιολογία του φορολογικού ελέγχου στην έκθεση Κ.Β.Σ. στην προκειμένη περίπτωση όχι μόνον αποτυπύεται κατά τρόπο πλημμελή και μη ορθό αλλά είναι και προϊόν αυθαιρέτων κρίσεων κατά τις ελεγκτικές εκτιμήσεις και επαληθεύσεις αφού ο καταλογισμός των αποδιδόμενων παραβάσεων έγινε βάσει τεκμηρίων που δεν δικαιολογούν κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας των βάσει αυτών και το δι' αυτών συναγόμενο συμπέρασμα αφού δεν υφίσταται ούτε καν λογική σχέση και συνέχεια μεταξύ δεδομένων και καταλογιζομένων

Η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στην συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονομένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου.

Είναι φανερό από τα παραπάνω ότι ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ενηργήσαμε με όσα ο νόμος μας επιτρέπει να πράξουμε, τελώντας σε καλή πίστη, μη συμμετέχοντας στην λήψη εικονικών στοιχείων.

2) Ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας απαιτείται η αναγραφή στην οικία έκθεση ελέγχου του τόπου στον οποίο επραγματοποιήθη ο έλεγχος, η παράλειψη αυτή επάγεται ακυρότητα της εν λόγω εκθέσεως και καθιστά, ως εκ τούτου, νομικώς πλημμελή την επί της εκθέσεως αυτής ερειδομένη πράξη επιβολής προστίμου για τον λόγο αυτό να ακυρωθεί η απόφαση επιβολής προστίμου.

3) Οι εκθέσεις κατάσχεσης σε συνδυασμό με την έκθεση ελέγχου γίνονται μαζί πλημμελής και περαιτέρω ακυρωτέα η απόφαση επιβολής προστίμου διότι δεν υπογράφουν τα πρόσωπα όπως ο νόμος ορίζει και για τον λόγο αυτό να ακυρωθεί η απόφαση επιβολής προστίμου.

4) Η κλήση προς ακρόαση που μας κοινοποιήθηκε είναι αντίθετη προς τον ν. 2690/1999 με συνέπεια να είναι πλημμελής και ακυρωτέα η απόφαση επιβολής προστίμου και για τον λόγο αυτό να ακυρωθεί η απόφαση επιβολής προστίμου.

5) το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου.

αποδείχθηκε ότι ήταν κατά τους επίμαχους χρόνους υπαρκτό φορολογικώς πρόσωπο που είχε θεωρήσει νομίμως φορολογικά στοιχεία σε Δ.Ο.Υ. και για τον λόγο αυτό να ακυρωθεί η απόφαση επιβολής προστίμου διότι η εταιρία μας τελούσε καλή τι πίστη.

6) Ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμός του επιβλητέου προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 5)10 περ. β' του Ν 2523/97 αντίκειται, αφενός στο άρθρο 20)1 του Συντάγματος, αφετέρου στην κατοχυρωμένη από το Σύνταγμα (άρθρο 25)1 και το Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 6 Ε.Δ.Σ.Α. δικαίωμα σε δίκαιη δίκη) και για τον λόγο αυτό να ακυρωθεί η απόφαση επιβολής προστίμου.

7) Σε κάθε περίπτωση να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 άρθρου 30 ΠΔ 182/92 ως ίσχυε κατ' έτος διότι τα ποσά των επίμαχων τιμολογίων δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και πουθενά στις εκθέσεις ελέγχου που συνέταξε ο φορολογικός έλεγχος δεν αναφέρει - αποδεικνύει ότι οι ενέργειες αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα και συνειδητά στην μη εκπλήρωση των φορολογικών μας υποχρεώσεων για τον χαρακτηρισμό ως τέτοιας που έγινε από πρόθεση.

8) Άλλωστε σε καμία περίπτωση οι υποτιθέμενες παραβάσεις δεν ξεπερνούν τα όρια της παραγράφου 7 άρθρου 30 ΠΔ 186/92 και σε καμία έκθεση ελέγχου (εισοδήματος, φπα, κ.β.σ.) δεν αποδεικνύεται η εν γνώσει μας συμμετοχή σε εικονικές συναλλαγές και να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν για τις εν λόγω χρήσεις επαρκή και ακριβή. Για τον λόγο αυτό να μεταρρυθμισθεί η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94, φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου .....

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ<sup>2</sup> τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Ειδικότερα κατά το σκεπτικό της ως άνω γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.:

Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς (συμβιβασμού), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14 ν. 2198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων ΣτΕ 1426/2000) κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως και για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί περιπτώσεων επιλύσεως πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. κατά το άρθρο 42 παρ. 4 ν. 1642/86.

Και τούτο καθ' όσον στις ως άνω περιπτώσεις η έκδοση συμπληρωματικής πράξεως προβλεπομένης κατά νόμον δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως (ΣτΕ 1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων

προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ 1221/82, 2250/87, 876/91, 14/94, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (ΣτΕ 1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη της παρ. 4 εδ. β άρθρου 10 ν. 2753/99.

Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86.

Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.),

Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά, στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Περαιτέρω σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη μη επιβολή προστίμων του άρθρου 5 της παρ. 5 περ. η' του ν. 2523/1997, από τις οποίες ορίζεται ότι:

5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

η. πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.

**Επειδή** η από ..... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ....., με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας ΟΕ., διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων με αποδοχή εκκαθαριστικού σημειώματος βάσει του Ν. 3697/2008 της χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 (ημερομηνία αποδοχής εκκαθαριστικού σημειώματος .....), της οποίας αφορά η προσβαλλόμενη πράξη, η έκθεση αυτή αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο».

**Επειδή** σύμφωνα με την περίπτωση γ' παρ. 1 του άρθρου 67<sup>Α</sup> του Ν. 2238/1994 ..... «Οι υποκείμενοι σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 & 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο....., με βάση.....γ) τις εκθέσεις ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών». Ορθώς λοιπόν, η Δ.Ο.Υ. ...., συνέταξε την από ..... έκθεση ελέγχου, βασιζόμενη στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών που αφορούν τις εκδότριες επιχειρήσεις, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Εξάλλου δύναται και μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου ενώ εξάλλου αυτή καθ' αυτή η έκδοση της απόφασης περί επιβολής προστίμου από τον ως άνω Προϊστάμενο σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣτΕ 4503/1995, 4783/1996).

**Επειδή** τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς την αξία, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) στη περίπτωση της οποίας δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας της συναλλαγής, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

**Επειδή** η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζόμενων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά της προσφεύγουσας ( ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005 ).

**Επειδή** στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, έλλειψη προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, 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** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997 ισχύει ότι «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται».

**Επειδή** είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα 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 11571998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

**Επειδή** η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (ΣΔΟΕ) που αφορούν την εκδότηρια επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

**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 έκδοση 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 εμπεριστατωμένα. 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. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

**Επειδή** από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

**Επειδή** υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ..... και στην από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ...., με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ..... 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 φορολογικά 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** η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, 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** η φορολογική αρχή απέδειξε, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες ως άνω εκθέσεις Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, εν αντιθέσει με την προσφεύγουσα και λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλείται στην ενδικοφανή της προσφυγή δεν αποδεικνύει την ανυπαρξία της εικονικότητας των ληφθέντων Τ.Δ.Α..

**Επειδή**, στις από ..... & ..... εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ του ..... & της Δ.Ο.Υ. ...., αναφέρονται στις σελίδες ... έως ... και ..... αντίστοιχα, στο κεφάλαιο «Ιστορικό ελέγχου, Πραγματικά Περιστατικά» & «Παρατηρήσεις Ελέγχου» αναλυτικά ο τόπος στον οποίο διενεργήθηκε ο έλεγχος (επαγγελματικές έδρες εκδότη φορολογικών στοιχείων, ήτοι, έδρα της επιχείρησης ..... στην οδό ....., ..... οικία του εκδότη, γραφεία της υπηρεσίας του ....., έδρα της προσφεύγουσας στον .....), και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Επειδή**, στο άρθρο 37 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

"Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα"

**Επειδή** στην κρινόμενη περίπτωση καλύπτονται όλες οι κατά νόμο προϋποθέσεις.

**Επειδή,** α) όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που διαβιβάστηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε και όσα αναφέρονται στις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η κατάσχεση των στοιχείων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3,4, και 10 του Π.Δ. 186/92 « Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ». Συντάχθηκε η με αρ. .... έκθεση κατάσχεσης στην οποία αναγράφονται αναλυτικά τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν. Η έκθεση κατάσχεσης φέρει υπογραφή της υπαλλήλου που διενήργησε την κατάσχεση, κα. ...., καθώς και του εκπροσώπου της προσφεύγουσας και ομόρρυθμου μέλους της ΟΕ κ. .... με ΑΦΜ ....., στον οποίο επιδόθηκε και αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης την ίδια ημέρα, β) τα αντίγραφα τόσο της προσβαλλόμενης πράξης όσο και της οικείας έκθεσης ελέγχου που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα είναι πιστά αντίγραφα των πρωτοτύπων, έχει δε τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή, έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο για πλαστότητα. Άλλωστε τα πρωτότυπα της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στην προσφεύγουσα αντίγραφα.

**Επειδή** το Στε , με την με αριθμό 3663/1989 Απόφαση του έκρινε ότι "Το διοικητικό εφετείο έκρινε επί του ζητήματος αυτού, ότι οι πλημμέλειες στην κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου φ.κ.ε.. δεν επηρεάζουν την εγκυρότητα του, γιατί η κοινοποίηση δεν αποτελεί συστατικό στοιχείο του φύλλου ελέγχου αλλά αφορά στάδιο μεταγενέστερο της τελειώσεως αυτού, και, συνεπώς, ο πιο πάνω προβληθείς με την προσφυγή της αναιρεσείου σας ισχυρισμός της περί ακυρότητας του ενδίκου φύλλου ελέγχου λόγω κοινοποίησεως αυτού και της οικείας εκθέσεως ελέγχου **σε αντίγραφα μη υπογεγραμμένα** από τον οικονομικό έφορο και τα λοιπά αρμόδια όργανα ορθώς απορρίφθηκε ως αβάσιμος από το διοικητικό πρωτοδικείο. Η κρίση, όμως, αυτή της προσβαλλόμενης αποφάσεως δεν είναι νόμιμη, γιατί, εφόσον η αναιρεσείουσα εταιρεία προέβαλε, πάντως, με την έφεση της, ευθέως, ότι το ίδιο το φύλλο ελέγχου και η έκθεση ελέγχου, δηλαδή τα πρωτότυπα των πράξεων αυτών, δεν έφεραν τις υπογραφές των αρμοδίων για τη σύνταξη και εκδοσή τους διοικητικών οργάνων, ο ισχυρισμός αυτός, και αν ακόμη δεν είχε προβληθεί με την προσφυγή της αναιρεσείου σας, ήταν ουσιώδης και έπρεπε να εξετασθεί κατ' ουσίαν από το διοικητικό εφετείο, αφού αναφερόταν σε νομική πλημμέλεια της προσβαλλομένης διοικητικής πράξεως, την οποία το δευτεροβάθμιο δικαστήριο όφειλε να εξετάσει και αυτεπαγγέλτως, σύμφωνα με τα άρθρα 75 και 169 του Κ.Φ.Δ "

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.):



«Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

**Επειδή** εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένη βλάβη, η οποία να προήλθε αποκλειστικά και μόνο από τους ανυπόστατους ισχυρισμούς της περί τυπικών πλημμελιών της κρινόμενης πράξης και η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **περί έλλειψης υπογραφής** της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης, της έκθεσης κατάσχεσης και της έκθεσης ελέγχου από όλα τα αρμόδια όργανα τα οποία συνέπραξαν κατά την έκδοση τους, πρέπει να απορριφθούν ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμοι.

**Επειδή**, τηρήθηκε η Συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 § 2 και η διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ., που επιτάσσουν την ακρόαση πριν τη λήψη δυσμενούς για τον διοικούμενο πράξεως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κοινοποιηθείσα κλήση σε ακρόαση είναι αντίθετη προς τον ν. 2690/1999, είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι:

α) σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 2 εδ. 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup> του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η κλήση προς ακρόαση πρέπει να είναι έγγραφη, ορισμένη και να κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης (ΣτΕ 715/2013).

β) το άρθρ. 6 παρ. 2 εδ. 3<sup>ο</sup> του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας προβλέπει ότι «ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη.»

γ) κοινοποιήθηκε στις ..... στην προσφεύγουσα από την αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ....), η από με αριθμ. πρωτ. .... κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν.2690/99 και του άρθρου 20 του Συντάγματος, όπου γινόταν σαφής αναφορά των διαπιστωθεισών παραβάσεων, προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

δ) η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στη παραπάνω κλήση προς ακρόαση και δεν υπέβαλλε τις απόψεις της.

**Επειδή** ικανοποιήθηκαν όλες οι ανωτέρω αξιώσεις της προσφεύγουσας και εκπληρώθηκε η υποχρέωση της διοίκησης για προηγούμενη ακρόαση, η τελικώς εκδοθείσα πράξη δεν πάσχει από ακυρότητα, καθώς η προηγούμενη ακρόαση της προσφεύγουσας συνιστά ουσιώδη τύπο της έκδοσης της διοικητικής πράξης, και, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 του π.δ. 18/1989, η παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης δεν θεμελιώνει βάσιμο λόγο ακύρωσης.

**Επειδή** σύμφωνα με τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, 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 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που ο εκδότης των τιμολογίων ..... είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως σαφέστατα προκύπτει από την από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ....., το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης, ο οποίος δεν προσκόμισε στοιχεία για να αποδείξει την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

**Επειδή** η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 116/2013, 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** η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε και δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να ενισχύει τον ανωτέρω ισχυρισμό της, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να απαλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ΣτΕ 533/2013.

**Επειδή** δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαιώς συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ.(C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

**Επειδή**, στο άρθρο 32 παρ 1 Ν 2859/2000 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)....»,

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

**Επειδή** η ελεγχόμενη έχει περαιώσει οριστικά το οικονομικό έτος 2006, το οποίο αφορά η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, με βάση τις διατάξεις του Ν 3259/2004, στο άρθρο 9 παρ 5 του οποίου ορίζεται ότι « Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται, Κατ' εξαίρεση των αναφερόμενων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..

**Επειδή**, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία του επίμαχου εικονικού ως προς τη συναλλαγή τιμολογίου στην κρινόμενη φορολογική περίοδο αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι το αντίστοιχο δελτίο πληροφοριών περιήλθε σε γνώση του μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν 3259/2004

**Επειδή** από την ανωτέρω έκθεση σαφώς προκύπτει ότι κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ ..... στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 2005 εκτός από την λήψη του ανωτέρω περιγραφόμενου εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ ( Π.Δ 186/92 ), ενώ ο επανέλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

**Επειδή**, κατά συνέπεια δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 §§3 & 4 του Κ.Β.Σ ( Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανεπαρκή ή ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2005, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του ανωτέρω ενός ευιονικού ως προς τη συναλλαγή Φορολογικού στοιχείου.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της υπ'αριθμ. .... ενδικοφανούς προσφυγής,

και την επικύρωση της υπ'αριθμ. υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φπα διαχειριστικής χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

<b>Χρεωστικό υπόλοιπο</b>	<b>453,15</b>
<b>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας</b>	<b>543,78</b>
<b>Σύνολο για βεβαίωση</b>	<b>996,93</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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 κοινοποίηση 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).