



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604526  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα

23-07-2015

Αριθμός απόφασης:

3158

### **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 από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά της υπ' αριθ. .... Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

**5. Την υπ' αριθ. .... Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου.**

**6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.**

**7. Την από ..... εισήγηση του ..... τμήματος της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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. .... προσβαλλόμενη Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 169.516,65 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 56.505,55 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 56.505,55\*3.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, γιατί εκδόθηκε κατά παράβαση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης, που έχει κατοχυρωθεί από το Σύνταγμα και προβλέπεται από το αρ. 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
- 2) η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, Επίσης, ισχυρίζεται ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκαν τα με αριθ. πρωτ. .... και ..... έγγραφα του ....., ούτε οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου του ....., που αφορούσαν τις εκδότες εταιρείες ..... και ..... από τις οποίες προκύπτει η εικονικότητα των στοιχείων.
- 3) η προσβαλλόμενη στερείται της απαιτούμενης πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, πράγμα που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη ανατιολόγητη και ακυρωτέα.
- 4) παράνομα και εσφαλμένα θεωρήθηκαν εικονικά τα εννέα (9) φορολογικά στοιχεία της ..... και τα είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία της ..... διότι αφορούσαν δομικά υλικά, υλικά προς σπλισμό, σκύρες οδοστρώσας και λοιπά οικοδομικά υλικά και υλικά διαμόρφωσης γηπέδων που χρησιμοποιήθηκαν για το Προπονητικό Κέντρο του .....στο .....

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) §1. 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**, σύμφωνα με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" ορίζεται ότι: Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού

ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν κλήθηκε προς ακρόαση πριν την έκδοση της επίδικης Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, είναι νόμω και ουσία αβάσιμος και απορριπτός, δεδομένου ότι, ως προκύπτει από την ..... έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ:

- Η προσφεύγουσα αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, επί της οδού ..... και δεν βρέθηκε να λειτουργεί, ούτε είχε υποβάλλει δήλωση μεταβολής-μεταφοράς έδρας.
- Κοινοποιήθηκε η με αρ. πρωτ ..... πρόσκληση στους δύο διαχειριστές της προσφεύγουσας για να προσκομίσουν τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2003 ή να ορίσουν τόπο και χρόνο ελέγχου, και συγκεκριμένα, για την διαχειρίστρια ....., ΑΦΜ ..... με συστημένη επιστολή, για δε τον έτερο διαχειριστή ....., ΑΦΜ ....., με εξουσιοδότηση στον ..... ο οποίος και παρέλαβε από τα γραφεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. την πρόσκληση στις ..... σύμφωνα με την από ..... εξουσιοδότηση ΚΕΠ ..... Παρελθούσης της ορισθείσας προθεσμίας, δεν ανταποκριθήκαν στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, και δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία και ούτε ορίσανε τόπο και χρόνο για την διενέργεια του ελέγχου.
- Η ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. ...., πριν την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, επέδωσε στις ..... το με αριθ. .... σημείωμα διαπιστώσεων και στους δύο διαχειριστές της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, μαζί με τις πράξεις επιβολής προστίμου, προκειμένου η ελεγχόμενη να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Συγκεκριμένα, στην εκ των διαχειριστών της προσφεύγουσας ....., η επίδοση έλαβε χώρα στις ..... και το επιδοθέν σημείωμα διαπιστώσεων παρελήφθη, λόγω απουσίας της ίδιας, από τον γιο της και σύνιοικο ..... Επίσης, στον έτερο των διαχειριστών ..... η επίδοση έγινε στις ..... και το επιδοθέν σημείωμα διαπιστώσεων παρελήφθη από τον εξουσιοδοτημένο προς τούτο ..... στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. .... Παρόλο, λοιπόν, που κλήθηκε εγγράφως και νομότυπα από την αρμόδια ελεγκτική αρχή η προσφεύγουσα δεν απάντησε ούτε γραπτά ούτε προφορικά επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ποτέ δεν έλαβε το παραπάνω υπ'αριθμ. .... σημείωμα διαπιστώσεων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ και ουδέποτε κλήθηκε σε ακρόαση, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ανατιολόγητος, καθόσον και οι δύο διαχειριστές της προσφεύγουσας έλαβαν γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις επίδοσης του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων.

**Επειδή** η διοίκηση δεν παρέλειψε να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο πριν την έκδοση της πράξης δεν οδηγεί στην ακυρότητα της τελευταίας, καθόσον η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να αναπτύξει τις απόψεις της σε υπόμνημα έχοντας λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου (ΣτΕ 2205/2004), ή να παραστεί ενώπιον της αρμόδιας διοικητικής αρχής και ασκήσει ανεπιφυλάκτως το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (ΣτΕ 296/2006, 53/2005, 2661/2003), πράγμα το οποίο δεν έκανε.

**Επειδή**, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣΤΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣΤΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣΤΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτελείας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣΤΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣΤΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανένα στοιχείο που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής).

**Επειδή**, η από ..... Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ....), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, στηρίχθηκε στα παρακάτω Δελτία Πληροφοριών, τα οποία αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» κατά την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, από τα οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτης φορολογικών στοιχείων, ήτοι:

1. Με το αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο του ..... και την από ..... Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων του ΠΔ 186/1992, η οποία έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. .... αριθμ. πρωτ. ...., πρόέκυψε, ότι, η προσφεύγουσα έλαβε είκοσι τρία (23) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία τη χρήση 2003 από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... συνολικής αξίας 253.109,75 € πλέον ΦΠΑ.

2. Με το αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο του ....., το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. .... αριθμ. πρωτ. ...., και την από ..... Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων του ΠΔ 186/1992, πρόέκυψε, ότι, η προσφεύγουσα έλαβε εννέα (9) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία τη χρήση 2003 από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... συνολικής αξίας 60.810,00 € πλέον ΦΠΑ.

**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 ΚΦΕ 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 Προστίμου ΦΠΑ, βασιζόμενη στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχου άλλων υπηρεσιών που αφορούν την λήπτρια επιχείρηση, 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 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**, 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 η προσφεύγουσα, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση,

με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά 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** 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** 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 ευχέρειας (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 βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχου άλλης υπηρεσίας (.....) που αφορά τις εκδότριες επιχειρήσεις, από τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, βάσει της από ..... έκθεσης ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ...., σελίδες ....., η οποία βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων του ..... (αρ. πρωτ. .... και ..... Δ.Π με τις συνημμένες εκθέσεις ΚΒΣ ), προκύπτει αναλυτικά η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τις εκδότριες επιχειρήσεις ..... και ..... αντίστοιχα.

Αναλυτικά, **α.** Για τα στοιχεία έκδοσης της εταιρείας ..... το ..... στην από ..... έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας αναλύει με κάθε λεπτομέρεια τις επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη, προκειμένου να οδηγηθεί με ακρίβεια και βεβαιότητα στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία που εξέδωσε η ..... ήταν εικονικά στο σύνολό τους. Συγκεκριμένα, απέδειξε με πλήθος στοιχείων ότι η ανωτέρω επιχείρηση δεν διέθετε ούτε καν τη στοιχειώδη υποδομή, που απαιτείται για τη λειτουργία, έστω και περιορισμένης δυνατότητας επιχείρησης, καθόσον δεν είχε το απαιτούμενο εργατικό και υπαλληλικό προσωπικό, δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα, αποθηκευτικούς χώρους κλπ. Επιπλέον, εξοφλούσε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αποκλειστικά με μετρητά και όχι επιταγές, όπως είναι η συνήθης πρακτική της αγοράς. Η εταιρεία αυτή ήταν ανύπαρκτη, δεν διακινούσε εμπορεύματα, αλλά είχε δημιουργηθεί με αποκλειστικό σκοπό να εκδίδει και να διακινεί φορολογικά στοιχεία.

**β.** Για τα στοιχεία της εταιρείας ..... το ..... στην από ..... έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας αναλύει με κάθε λεπτομέρεια τις επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη, προκειμένου να οδηγηθεί με ακρίβεια και βεβαιότητα στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία που εξέδωσε η ..... ήταν εικονικά στο σύνολό τους. Συγκεκριμένα,

απέδειξε με πλήθος στοιχείων ότι η ανωτέρω επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά στη δηλωθείσα διεύθυνση, δεν παρουσιάζει αγορές και ο σκοπός για τον οποίο συστάθηκε στην πραγματικότητα ήταν η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν έλαβε γνώση των ανωτέρω δελτίων πληροφοριών του ....., είναι ανυπόστατος, ανατιολόγητος και πρέπει να απορριφθεί, δεδομένου ότι: α) αυτά περιγράφονται λεπτομερώς στην κοινοποιηθείσα, και στους δύο διαχειριστές της προσφεύγουσας με τις αριθ. .... και ..... εκθέσεις επίδοσης του δικαστικού επιμελητή στο Πρωτοδικείο ....., ....., Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ....), τα οποία και επισυνάπτονται και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, και β) η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να ζητήσει, και να λάβει αντίγραφα αυτών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., μετά τη κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε και στους δύο διαχειριστές της προσφεύγουσας και επιπλέον στη σελίδα .... του ως άνω Σημειώματος αναγράφεται ότι: “... από το ..... διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας τα με αρ. πρωτ. .... και ..... Δ.Π με τις συνημμένες εκθέσεις ΚΒΣ που αφορούν την επιχείρησή σας και τα οποία αναφέρουν.....”

**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 ιδιόζουσα 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 μερικώς εικονικής αξίας της συναλλαγής**, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

**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». Εξάλλου, 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** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 ..... **Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.**

**Επειδή** περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα θεωρηθέντα και τηρηθέντα από αυτήν βιβλία και στοιχεία Π.Δ. 186/92, καθώς και παραστατικά εσόδων και δαπανών, μετά από τη με αριθμ. πρωτ. .... ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η πραγματοποίηση περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, ενώ δεν προσήλθε να καταθέσει τις απόψεις της και να παράσχει περαιτέρω διευκρινήσεις, παρά το επιδοθέν ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί καθόσον δεν γίνεται αναφορά τι ακριβώς φορολογικά στοιχεία είναι, ο αριθμός τους, η ημερομηνία έκδοσής τους, τι αφορά ακριβώς το κάθε ένα, ως και σε τι συνίσταται ακριβώς η (δήθεν) εικονικότητα, ο λόγος ακυρώσεως της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον δεν αναγράφεται αναλυτικά η αξία ενός εκάστου τιμολογίου, γιατί δεν κατέσται δυνατή λόγω μη προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων από την προσφεύγουσα

και το ύψος αυτών επιβεβαιώνεται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων (άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

**Επειδή**, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 § 10 εδάφ. β' του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α'179/11-09-97], όπως αυτό αντικαταστάθηκε και ισχύει κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, ισάριθμα με τα τριάντα δύο (32) εικονικά φορολογικά στοιχεία αυτοτελή πρόστιμα για τις αποδιδόμενες σε αυτήν παραβάσεις της λήψης τριάντα δύο (32) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... και εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., ο λόγος ακυρώσεως της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον **το ένδικο πρόστιμο υπολογίστηκε νόμιμα και ορθά** από την αρμόδια φορολογική αρχή, ενώ, ορθά, επίσης, επιβλήθηκε αυτό με την προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι με μία πράξη διότι πρόκειται, εν προκειμένω, για περίπτωση αυτοτελούς παράβασης η οποία διαπράχθηκε εντός της αυτής διαχειριστικής περιόδου (1/1/2003-31/12/2003) και επαναλήφθηκε τόσες φορές όσα και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκάστου των οποίων η καθαρή αξία, προκύπτει από την από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ .....

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παράνομα και εσφαλμένα θεωρήθηκαν εικονικά τα εννέα (9) φορολογικά στοιχεία της ..... και τα είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία της ..... διότι αφορούσαν δομικά υλικά, υλικά προς οπλισμό, σκύρες οδοστρωσίας και λοιπά οικοδομικά υλικά και υλικά διαμόρφωσης γηπέδων που χρησιμοποιήθηκαν για το Προπονητικό Κέντρο του ..... στο ....., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως ανατιολόγητος και αβάσιμος, καθόσον η προσφεύγουσα ουδέποτε προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο, που να αποδεικνύει ότι είχε πράγματι αναλάβει και περάτωσε τα παραπάνω έργα, καθώς δεν προσκόμισε κανένα από τα φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά, ούτε έθεσε στη διάθεση του ελέγχου οποιαδήποτε σύμβαση ανάληψης αυτού του έργου.

**Επειδή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ (άρθρ. 6 ν.2523/1997) της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ....), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, 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 αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση της υπ'αριθμ. .... Πράξης Προστίμου ΦΠΑ (άρθρ. 6 ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2003-31/12/2003.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:  
Πρόστιμο συνολικού ποσού 169.516,65 €.**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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).