



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 29/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 2785

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στον, Τ.Κ., κατά των: 1) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και της συμπροσβαλλόμενης με αρ..... /2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Δ.Ο.Υ., 2) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και της συμπροσβαλλόμενης με αρ..... /2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθ. 6 του ν.2523/1997 της ίδιας Δ.Ο.Υ., 3) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και της συμπροσβαλλόμενης με αρ..... /2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : 1) υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, 2) υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη

Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, 3) υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 29/12/2017 σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου 1) ΚΒΣ, 2) προστίμου άρθ. 6 του ν.2523/1997 και 3) μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 4.132,32 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της ενός (1) μερικώς εικονικού τιμολογίου χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική του αξία, με καθαρή αξία 20.661,60 €, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 2.376,09 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της ενός (1) μερικώς εικονικού τιμολογίου χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική του αξία, με καθαρή αξία 20.661,60 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.752,17 €, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 4.752,17 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 5.702,60 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 10.454,77 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 29/12/2017 σχετικών, Εκθέσεων Ελέγχου 1) ΚΒΣ, 2) προστίμου άρθ. 6 του ν.2523/1997 και 3) μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, που συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου αφορμή της οποίας αποτέλεσε το γεγονός ότι με τηνέγινε προκήρυξη της δράσης "κατασκευή διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων" (.....) και στις 21-3-2014 το τμήμα Α' Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων της Κεντρικής

Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ διαβίβασε στην περιφερειακή Δ/νση του ΣΔΟΕ Κρήτης εμπιστευτικό έγγραφο με συνημμένη καταγγελία και υπόνοιες για έκνομες οικονομικές ενέργειες της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, σε σχέση με επιχειρήσεις δικαιούχων επιχορηγήσεων της δράσης και, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος. Μετά από τα παραπάνω το έτος 2016 διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι φάκελοι των επιχειρήσεων που έλαβαν τις ανωτέρω επιχορηγήσεις για περαιτέρω έλεγχο. Μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων συγκαταλέγεται και η προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω και μετά τις διαπιστώσεις του, ο έλεγχος κοινοποίησε στις 18/12/2017 στην προσφεύγουσα, το υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθ.28 του ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο έκρινε το Νο/2011 τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας «.....» προς την προσφεύγουσα, μερικώς εικονικό χωρίς να καθίσταται εφικτό να προσδιοριστεί επακριβώς το ποσό της εικονικότητας, διότι από έλεγχο των τιμών για κάθε υπηρεσία προκύπτει υπερτιμολόγηση σε σχέση με επιχειρήσεις που δεν επιδοτήθηκαν, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε μέσα στην οριζόμενη εκ του νόμου προθεσμία των 20 ημερών. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας. Δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ο εκδότης είναι φορολογικά ή συναλλακτικά ανύπαρκτος, ούτε ότι δεν είχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή.

Β. Ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής πλην της υποθέσεως ότι η αξία των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα. Πλην όμως, το στοιχείο τούτο ληφθέντων υπόψιν του μεγέθους και όγκου των παρασχεθεισών πολλαπλών υπηρεσιών, του γεγονότος ότι αυτές πιστοποιήθηκαν από την αρμόδια αρχή που διαχειρίσθηκε την επιδότηση του όλου προγράμματος και υφίσταται σχετικά το υπ' αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφό της, που προσκομίζει, δεν δύναται να οδηγήσει σε απόδειξη του ισχυρισμού του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/ 31-3-2011):

«1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.

δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.

ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.

2.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε

τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «4. 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. ... 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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:
«5. «Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών» από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία

κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.**»

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρεται ως λήπτρια μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως Ο έλεγχος έκρινε ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες είχαν υπερτιμολογηθεί.

Επειδή, για τις περιπτώσεις που ο έλεγχος κρίνει ότι κάποια συναλλαγή πιθανόν να είναι υπερτιμολογημένη, το με αριθμό ΥΠΕΕ Αρ.Πρ./2007 έγγραφο με τίτλο «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρει:

«12. Οι τιμές των αγαθών

Προμήθεια - αγορά αγαθών για τα οποία είναι εμφανής η διαφορά τιμής προμήθειας από τις κοινώς αποδεκτές τιμές εμπορίου ή αγορά από την ίδια επιχείρηση σε τιμές τέτοιες που είναι κατώτερες των τιμών της αγοράς. Στη δεύτερη περίπτωση εξετάζεται αν τυχόν πρόκειται για συναλλαγή με εξαφανισμένο έμπορο. ...

A/A	ΕΝΔΕΙΞΕΙΣ	ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ	ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ
12.	Προμήθεια αγαθών σε υπερβολικές τιμές ή σε τιμές μικρότερες από τις επικρατούσες στην αγορά.	- Υπερτιμολόγηση - Υποτιμολόγηση - Εικονική συναλλαγή	Έλεγχος σχέσης εκδότριας και λήπτριας του στοιχείου Αντιπαραβολή με τις τιμές αγοράς όμοιων αγαθών Έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν τυχόν πρόκειται για κυκλική απάτη

Επειδή, η τιμολόγηση υπηρεσιών με τιμές υψηλότερες από τις συνηθισμένες στην αγορά αποτελεί **ένδειξη** για πιθανές συναλλαγές μερικώς εικονικές ως προς την αξία τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε σχέση μεταξύ των μελών της εκδότριας επιχείρησης και των πελατών αυτής.

Επειδή, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε επιστροφή χρημάτων καταβληθέντων στην για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων στους πελάτες της. Δεν αναγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου να παρατηρήθηκε κυκλική ροή χρήματος από τους πελάτες της, όπως και η προσφεύγουσα επιχείρηση, στην και στη

συνέχεια εκ νέου στους πελάτες της, ούτε κυκλική απάτη και συναλλαγές με εξαφανισμένους εμπόρους.

Επειδή, ο έλεγχος πραγματοποίησε αντιπαραβολή της τιμολόγησης των παρασχεθέντων υπηρεσιών με τις τιμές των ομοίων αγαθών της και άλλων προμηθευτών. Όμως, δεν συγκεκριμενοποιεί και δεν εξειδικεύει ότι πρόκειται για την ίδια υπηρεσία, καθόσον το είδος της υπηρεσίας στη συγκεκριμένη περίπτωση αφορά κατασκευή και φιλοξενία ιστοσελίδας, διαμόρφωση, φωτογράφιση, μετάφραση, κ.λπ., η τιμολόγηση του οποίου διαφοροποιείται συναρτήσει του μεγέθους αυτής, του όγκου των δεδομένων και της παραμετροποίησης. Με αυτό τον τρόπο, παρόλο που η περιγραφή στα εκδοθέντα τιμολόγια είναι η ίδια για κάθε παρεχόμενη υπηρεσία, ο όγκος εργασίας που απαιτείται για την πραγματοποίησή της και κατ' επέκταση η τιμολόγησή της μπορεί να διαφέρει σημαντικά, γεγονός που δεν συγκεκριμενοποιείται ούτε αναλύεται στην έκθεση ελέγχου με απτά στοιχεία και δεδομένα. Σημειώνεται ότι η πραγματοποίηση των τιμολογημένων υπηρεσιών δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο.

Επειδή, στην Υπηρεσία μας έχουν κατατεθεί σχετικές ενδικοφανείς προσφυγές της εκδότριας επιχείρησης, στις οποίες αναφέρει μεταξύ άλλων: α) ότι η κατάσταση που απεικονίζεται στα τηρούμενα βιβλία της είναι πραγματική και β) ότι οι υψηλότερες τιμές που χρέωσε τους πελάτες της που επιδοτήθηκαν από το πρόγραμμα οφείλονταν στις ειδικές και αυξημένες απαιτήσεις που είχε το πρόγραμμα αυτό.

Επειδή, όπως αναφέρει ο έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, έγινε τμηματοποίηση των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν μεγαλύτερη από αυτή που συνηθίζεται στην αγορά, λόγω των ειδικών απαιτήσεων του συγκεκριμένου προγράμματος

Επειδή, δεν αποδεικνύεται πέραν αμφιβολίας ότι το τίμημα των παρασχεθεισών υπηρεσιών ήταν διαφορετικό από αυτό που αναγραφόταν στα σχετικά τιμολόγια, τα οποία εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού λογαριασμού και επιταγών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ.186/1992.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση και βάσει της από 29/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χανίων προκύπτει ότι από τις εγγραφές στα βιβλία της, την 18/4/2011 καταχώρησε την με αριθμό επιταγή που εξέδωσε η προσφεύγουσα για την εξόφληση του υπό κρίση τιμολογίου στο λογαριασμό επιταγές εισπρακτέες και την 19/4/2011 με την εισπραξή της κατέθεσε το ποσό στο ταμείο της και μετά το ποσό της επιταγής μαζί με άλλες επιταγές μεταφέρθηκε κατά 50% σε λογαριασμούς των εταίρων με την αιτιολογία «για διαχείριση». Ως εκ τούτου, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού δεν δύναται να θεμελιωθεί εικονικότητα της συναλλαγής.

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου) , δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):
«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

*«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. **Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»***

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016), σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

1. Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 γ' ν.4337/2015 : **0,00 (ΜΗΔΕΝ)**

2. Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ

-Πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2 δ' ν.4174/2013 : **0,00 (ΜΗΔΕΝ)**

3.Υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

0,00 (ΜΗΔΕΝ)

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.

