



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: 2754

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 του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 περ. β' και γ' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 περ. β' και γ' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/12/2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ελεγκτή 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 του 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' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 περ. β' και γ' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος: α) πρόστιμο ποσού ύψους 1.488,00 €, λόγω έκδοσης δύο (2) μερικώς εικονικών τιμολογίων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η εικονική αξία τους, προς την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, ήτοι το με αριθμ./2011 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.440,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 561,20 ευρώ και το με αριθμ./2011 τιμολόγιο καθαρής αξίας 5.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.150,00 ευρώ και β) πρόστιμο ποσού ύψους 2.800,00 €, λόγω έκδοσης ενός (1) εικονικού τιμολογίου προς την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, ήτοι το με αριθμ./2011 τιμολόγιο καθαρής αξίας 7.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.610,00 ευρώ, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθ. 7 του Ν.4337/17.10.2015. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 29/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί ως αναπόδεικτη και αόριστη, ως ανατιολόγητη, άλλως ως πλημμελώς αιτιολογημένη, ως νόμω και ουσία αβάσιμη, ως ερειδόμενη επί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών, αλλά και για λόγους αντίθεσης της προς την αρχή της εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης, για τους παρακάτω, αναλυτικά αναφερόμενους, νόμιμους, βάσιμους και αληθείς λόγους:

1. Στην έκθεση ελέγχου τα αρμόδια φορολογικά ελεγκτικά όργανα υποχρεούνται να αναγράφουν κατά τρόπο αναλυτικό, σαφή και ειδικό, τις διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις, καλούμενα να αιτιολογούν επαρκώς και ειδικώς τα συμπεράσματα τους, θεμελιώνοντας αδιαμφισβήτητα τόσο το πραγματικό όσο και το νομικό μέρος της παράβασης. Σε διαφορετική δε περίπτωση, η ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη επιβολής του φόρου ή του προστίμου είναι ακυρωτέα (βλ. ΣτΕ 121/1975, ΣτΕ 1415/1994 και ΣτΕ 603/2001, πρβλ. ΣτΕ 5339/1995).
2. **Ως προς τα δυο τιμολόγια προς την**: Ουδόλως τίθεται ζήτημα εικονικότητας. Είναι, όχι μόνο αόριστη, αλλά και ουσία αβάσιμη η κρίση της διαδίκου Φορολογικής Αρχής ότι τα επίμαχα 2 τιμολόγια μου είναι μερικώς εικονικά, δίχως να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η εικονική αξία τους. Είναι όλως αβάσιμη η κρίση ότι: «από την ανάλυση της τιμολόγησης των υπηρεσιών που περιέχουν τα παραπάνω τιμολόγια,

έκδοσης της ελεγχόμενης, προκύπτει προφανής υπερτιμολόγηση. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι τις υπηρεσίες αυτές τις εκχώρησε η ελεγχόμενη στην εταιρεία αντί ποσού, για το 1.034€ για 6 μήνες». Η κρίση όμως αυτή είναι αβάσιμη και εσφαλμένη, στηρίζεται δε σε προσωπικές αυθαίρετες εκτιμήσεις και αξιολογήσεις της διαδίκου, ενώ ερείδεται επί εσφαλμένης βάσης και επί εσφαλμένης αξιολόγησης των πραγματικών δεδομένων. Ας μου επιτραπούν λοιπόν οι εξής κρίσιμες επισημάνσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας: Καταρχήν δεν τίθεται θέμα εκχώρησης του συνόλου των υπηρεσιών μου προς την εταιρεία Η εν λόγω εταιρεία είναι προμηθευτής μου. Η ίδια δεν βελτιστοποιεί ελληνικές ιστοσελίδες. Η ίδια ασχολείται αποκλειστικά με ιστοσελίδες που είναι στην αγγλική ή σε άλλη ξένη γλώσσα και όχι στην ελληνική. Εγώ δεν εκχώρησα συνολικά τις υπηρεσίες μου στην εν λόγω εταιρεία. Ανέλαβα ένα μικρό κομμάτι των αγγλικών ιστοσελίδων της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και αυτές εκχώρησα στην εταιρεία ενώ το υπόλοιπο σκέλος εργασιών της ιστοσελίδας της εταιρείας «.....» και δη αυτό που ήταν στην ελληνική γλώσσα εκτέλεσα ο ίδιος και ουδόλως το εκχώρησα. Το μικρό σκέλος των εργασιών που εκχώρησα στην ουσιαστικά με τον τρόπο αυτό έδωσα πρόσβαση στη σελίδα της ΑΕ προς την Επισημαίνεται δε ότι οι εργασίεςέχουν 2 σκέλη, onpage ήτοι για εργασίες που γίνονται πάνω στην ιστοσελίδα και offpage ήτοι για εργασίες που εκτελούνται εκτός ιστοσελίδας και δημιουργούν συνδέσμους σε άλλα sites. Για τα τιμολόγια μου προς τηνοι υπηρεσίες μου αυτές δεν εκχωρήθηκαν! Ούτε όμως και προκύπτει από κάπου ότι έλαβε χώρα εκχώρηση των υπηρεσιών. Προκειμένου να καταστεί σαφές ότι ουδόλως τίθεται ζήτημα εικονικότητας όσον αφορά στην αξία των εκδοθέντων εκ μέρους μου τιμολογίων προς την, ενώπιον Σας προσάγω και επικαλούμαι αναλυτική καρτέλα προμηθευτών την οποία ζήτησα και έλαβα από την εταιρεία και αφορά τις πληρωμές μου από την 1-4-2008 έως και την 27-3-2012. Η συνεργασία μου με την χρονολογείται ήδη από το έτος 2008. Η πληρωμή ύψους 760€ την 18-2-2011, 760€ την 22-2-2011, η πληρωμή ύψους 2.160€ την 18-5-2011, 1.711,20€ την 27-7-2011, 934,80€ την 13-9-2011 και 4.300€ την 27-3-2012 συνολικού ποσού 10.626€, διενεργήθηκαν τμηματικά για την πληρωμή μου και για εξόφληση των επίμαχων και με αριθμούς 49/11-4-2011 και 50/14-4-2011 τιμολογίων μου προς την, συνολικής αξίας 9.151,20€. Επισημαίνεται ότι η διαφορά μεταξύ 10.626€ και 9.151,20€ οφείλεται στο γεγονός ότι η με τις επίμαχες πληρωμές ουσιαστικά με πλήρωσε και για έτερη τιμολογημένη εκ μέρους μου εργασία. Προς περαιτέρω απόδειξη των ισχυρισμών μου περί απόλυτης κανονικότητας στην εξόφληση των τιμολογίων μου και του ύψους αυτών, από την, προσάγω αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού που διατηρώ στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδας με στοιχεία, ενώ από τις προσκομισθείσες 4 σελίδες του εν λόγω αντιγράφου κίνησης

προκύπτουν σαφώς οι αναφερόμενες στην ως άνω καρτέλα προμηθευτή τραπεζικές καταβολές εκ μέρους της προς εξόφληση των εργασιών μου.

3. **Ως προς το ένα τιμολόγιο προς την εταιρεία «.....»:** Όπως προκύπτει από την υπ' αριθμό προσφορά μου προς την ΑΕ, μεταξύ άλλων εργασιών, οι εργασίες που εκτέλεσα αφορούσαν αναλυτικά τη βελτιστοποίηση μηχανών αναζήτησης, δηλαδή το σύνολο των ενεργειών που στοχεύουν στην βέλτιστη δυνατή αποδοτικότητα του website της ΑΕ, μέσω της παρουσίας και των οργανικών κατατάξεων του στις μηχανές αναζήτησης, όπως την Google, την Yahoo και την MSN. Για την εξόφληση του με αριθμό/2011 τιμολογίου εργασιών μου προς την ΑΕ συνολικού ύψους 8.610€, η εταιρεία εξέδωσε και μου παρέδωσε την με αριθμό επιταγή της, έκδοσης της ίδιας σε διαταγή εμού του ιδίου. Την 20-4-2011 κατέθεσα τόσο αυτή όσο και έτερη επιταγή που μου είχε παραδοθεί από πελάτη μου, προς τούτο και από την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού μου την 20-4-2011 εμφανίζεται η ένδειξη: «.....κατάθεση επιταγών9.348€». Για τις εργασίες που εκτέλεσα στην ΑΕ, επισημαίνεται εκ νέου όπως και ανωτέρω, ότι στην εκχώρησα ένα μικρό μέρος και δη μόνο των αγγλικών σελίδων ενώ το υπόλοιπο κράτησα, διαχειρίστηκα και εκτέλεσα εγώ ο ίδιος. Η ατομική μου επιχείρηση έχει ως αποκλειστικό αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών βελτιστοποίησης μηχανών αναζήτησης - ήτοι την παροχή υπηρεσιών και την εκτέλεση εργασιών με στόχο την παρουσία ενός site στις υψηλότερες δυνατές θέσεις των μηχανών αναζήτησης με σκοπό την αποτελεσματική διαφήμιση, προώθηση και ενεργή παρουσία των πελατών μου στο διαδίκτυο - όπως προκύπτει από τον ίδιο τον διακριτικό της τίτλο «.....». Η ατομική μου επιχείρηση δραστηριοποιείται ήδη από το έτος 2007, ενώ πριν από την έναρξη λειτουργία αυτής, εγώ ο ίδιος επί σειρά ετών ήμουν εξωτερικός συνεργάτης άλλων επιχειρήσεων που κατασκεύαζαν sites, (.....,,). Επιθυμώ μάλιστα να τονίσω ότι εγώ δεν πωλώ προγράμματα. Δεν φτιάχνω sites, ούτε ασχολούμαι με software. Εγώ βελτιστοποιώ ήδη υπάρχοντα websites πράγμα το οποίο απαιτεί εργασίες κατ' ελάχιστον 6μηνες διάρκειας. Ήτοι, δεν πωλώ απλά ένα software (λογισμικό) και φεύγω.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό 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 φορολογικώς 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.

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 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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β΄ του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:
«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.»

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 στηρίζει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του 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 αναπαισιολόγητη 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. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση η από 29/12/2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ με αριθμό 788/2017 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη δεν παρέχει καμία αιτιολογία και ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφέρονται συγκεκριμένα τα εξής: *«Από την ανάλυση της τιμολόγησης των υπηρεσιών που περιέχουν τα παραπάνω τιμολόγια, έκδοσης της ελεγχόμενης, προκύπτει προφανής υπερτιμολόγηση. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι τις υπηρεσίες αυτές τις εκχώρησε η ελεγχόμενη στην εταιρεία αντί ποσού, για το 1500 \$ (1.034,00 €) για 6 μήνες»*. Διαπίστωση που καθίστανται αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει τις

ελεγκτικές εκείνες επαληθεύσεις στις οποίες βασίσθηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης.

Η παντελής αοριστία και 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 αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011.

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

1. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011: Ποσόν **ΜΗΔΕΝ**

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

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

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

**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.