



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 28-07-2017
Αριθμός Απόφασης:1510



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - 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. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατά των υπ' αρ. .../2017 & .../2017 **Πράξεων Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις υπ.αρ. & .../2017 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του **με ΑΦΜ**, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../2017 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, διότι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι δεν τηρούσε βιβλίο έργων για ένα από τα μηχανήματα έργων της, βάσει των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 5 περ.ιζ του Π.Δ.186/1992.
- Με την με αριθμό/2017 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **11.450,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, διότι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι έλαβε έξι εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω πρόστιμα συνολικού ποσού 11.850,00€ αφορούν τις ακόλουθες παραβάσεις:

- 1) Ζήτηση-λήψη των υπ αριθ. 988/20-09-2010,990/24-09/2010,992/28-09/2010,993/30-09/2010,1470/06-12-2010 & 1471/08-12-2010 Τ.Δ.Α. εκδόσεως της – **ΑΦΜ** καθαρής αξίας 28.625,00€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.
- 2) Μη τήρηση του βιβλίου έργων για το με αρ. μηχανήμα έργου (οδοστρωτήρας).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή να μεταρρυθμιστούν προς το ευνοϊκότερο οι υπ' αρ. ... & .../2017 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής- Αβάσιμη έκθεση ελέγχου, στηριζόμενη στην έκθεση ελέγχου που διενεργήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση-Μη διενέργεια ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου-Δεν ελήφθη υπόψη η μηδενική παραβατικότητα της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά το παρελθόν.
2. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η από .../.../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένη και αναπτύσσει αναλυτικά το ιστορικό του πραγματοποιηθέντος ελέγχου, ενώ επανειλημμένως υπογραμμίζει emphaticά ότι ο προκείμενος έλεγχος βασίζεται σε στοιχεία που προέκυψαν με βάση την από2013 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της και αποτελεί συνημμένο έγγραφο της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, τηρούμενο στο αρχείο της Υπηρεσίας, συμπληρώνοντας και τεκμηριώνοντας τα συμπεράσματα του ελέγχου.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει ως αντικείμενο την αξιοποίηση της από .../.../2013 έκθεσης Κ.Β.Σ της παραπέμπει ρητώς σε αυτήν, εκθέτοντας παράλληλα τις διαπιστώσεις του ελέγχου της. Εξάλλου, γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991) ότι δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην

περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά τη χρήση 2010 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να

συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, οι περί έλλειψης πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας αιτιάσεις του προσφεύγοντος είναι εντελώς προσχηματικές, διότι από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και στην από2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της, προκύπτουν πέραν πάσης αμφιβολίας τα βεβαιωθέντα φορολογικά αδικήματα και ιδιαίτερα η εικονικότητα του επίμαχων τιμολογίων του προσφεύγοντος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

A/A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος φόρου ή προστίμου	Ποσό προστίμου
1	.../2017	1/1-31/12/2010	ΚΒΣ	400,00€
2	.../2017	1/1-31/12/2010	ΚΒΣ	11.450,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.