



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 26/03/2019

Αριθμός Απόφασης: 1005

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 05/12/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, που εδρεύει στα, κατά της υπ' αριθμ. /31-10-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /31-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 29/01/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν.4308/2014 & ν.4174/2013 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/12/2018 και 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. /31-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 500,00 €, για το φορολογικό έτος 2017, λόγω παράβασης των διατάξεων του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4174/2013.

Η παράβαση – σύμφωνα με την από 29/01/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν.4308/2014 & ν.4174/2013 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου - αφορά «Διακίνηση χωρίς να έχουν εκδοθεί τα στοιχεία μεταφοράς (φορτωτική, τιμολόγιο συγκ. Του ν.4308). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις, των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) της ΠΟΛ 1112/16». Η ως άνω παράβαση, σύμφωνα πάντα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε κατά τη διενέργεια ελέγχου την 23/06/2017, ημέρα Τρίτη και ώρα 11:45 στο Λιμάνι Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «Διακίνηση με συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα Δ.Α. και /12.06.2017 χωρίς να έχει εκδώσει την αντίστοιχη φορτωτική ή να έχει συγκεντρωτικό τιμολόγιο του Ν.4308/14, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.»

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

«...Η εταιρεία μας δεν παραβίασε τις διατάξεις των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, δεν έχει υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ήτοι τιμολογίου, για το με αριθμό Δελτίο Αποστολής με ημερομηνία την 13-6-2017, όπως εσφαλμένως αναφέρεται στην ένδικη πράξη.

Ειδικότερα, την 13-6-2017 η εταιρεία μας, παρείχε υπηρεσίες χερσαίας μεταφοράς εμπορευμάτων, με εντολέα της, την εταιρεία με επωνυμία και με ΑΦΜ Κατά τη συνήθη πρακτική, η επίμαχη παροχή υπηρεσίας εκ μέρους της εταιρείας μας, τιμολογήθηκε στο τέλος της ημέρας, κατόπιν της παράδοσης των εμπορευμάτων με τα υπ' αριθμό και τιμολόγια των άρθρων 10 και 8 του Ν. 4308/2013 αντίστοιχα.

Κατά τη διάρκεια της επίμαχης παροχής υπηρεσίας, ελεγκτικά φορολογικά όργανα της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, ζήτησαν από τον οδηγό του με αριθμό κυκλοφορίας, μεταφορικού εταιρικού οχήματος, να επιδείξει τα φορολογικά στοιχεία που είχε στην κατοχή του. Πράγματι, ο οδηγός της εταιρείας μας επέδειξε τα Δελτία Αποστολής με αριθμούς και

Εν συνεχεία, τα ως άνω ελεγκτικά φορολογικά όργανα εξέδωσαν το υπ' αριθμό/13-06-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση, δήθεν διαπιστώνοντας παράβαση «μη έκδοση φορτωτικής για μεταφορά άλευρα στη αξίας περίπου 4006» και την ταυτάριθμη πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

Επειδή, όπως είναι γνωστό, σύμφωνα με τις ρητές οδηγίες που δόθηκαν με την Εγκύκλιο Πολ. 1023/20-1-2014 σχετικά με την εφαρμογή του ΚΦΑΣ, από 1-1-2014, και μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τις διατάξεις του Ν. 4223/2013, έχει καταργηθεί η έκδοση εγγράφων μεταφοράς, ήτοι φορτωτικών. Συνεπώς, νόμω αβάσιμα γίνεται αναφορά σε «μη έκδοση φορτωτικής» στο ως άνω ΣΔΕ.

Περαιτέρω, η εταιρεία μας δεν υπέπεσε στην φερόμενη ως δήθεν παράβαση της μη έκδοσης τιμολογίου για το με αριθμό ΔΑ.

Αρχικώς, επισημαίνουμε ότι τα ίδια τα ελεγκτικά φορολογικά όργανα, κατ' αρχήν, παραδέχονται ότι πράγματι τα μη τιμολογηθέντα αγαθά, συνοδεύονταν από φορολογικό στοιχείο διακίνησης.

Ειδικότερα, όπως είναι γνωστό, και σύμφωνα με τις ρητές επιταγές των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014, η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. Εξάλλου, ακόμη και σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Άλλωστε και επί περίπτωσης έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου εκδίδεται της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

Επομένως, έχοντας υπόψη τις ως άνω ρητές και σαφείς διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014, καθίσταται σαφές ότι για τις χερσαίες υπηρεσίες μεταφοράς που παρέχονται στο πλαίσιο της ιδιωτικής οικονομίας, τούτες τιμολογούνται έως την ολοκλήρωση της υπηρεσίας και μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα, από την περίοδο που η υπηρεσία παρασχέθηκε.

.....

Τέλος, ας μας επιτραπεί η παρατήρηση ότι όπως και η ίδια η Επιτροπή Σας, εύλογα μπορεί να διαπιστώσει, η συντάξασα την οικεία έκθεση ελέγχου αρμόδια αρχή, πιθανόν τελεί σε σύγχυση όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περίπτωσης μας, καθώς εμείς ανταποκριθήκαμε στο ΣΔΕ, ενώ η εταιρεία μας ουδεμία σχέση έχει με την επιχείρηση»

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.»

Επειδή, από 1-1-2014 και με την κατάργηση του άρθρου 8 του προϊσχύσαντος ΚΦΑΣ, καταργήθηκαν τα έγγραφα μεταφορών (φορτωτική, συγκεντρωτική φορτωτική, απόδειξη μεταφοράς αποσκευών, ημερολόγιο μεταφοράς). Με την κατάργηση των εγγράφων αυτών, οι μεταφορικές επιχειρήσεις εκδίδουν, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα (περιλαμβάνονται και οι αγρότες;) ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς τους ιδιώτες. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών των μεταφορικών επιχειρήσεων εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 11 των ΕΛΠ, στο γενικό χρόνο έκδοσης των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, δηλαδή με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας και το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας. (Βλ. Δημ. Σταματόπουλος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Νοέμβριος 2015, σελ. 606 & επομ.)

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 στηρίξει 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, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιολόγητη 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, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, στην από 29/01/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν.4308/2014 & ν.4174/2013 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη αναφέρονται τα εξής:

Α) «.....Διακίνηση με συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα Δ.Α. ΚΑΙ/12.06.2017 χωρίς να έχει εκδώσει την αντίστοιχη φορτωτική ή να έχει συγκεντρωτικό τιμολόγιο του Ν.4308/14, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....»

Β) «....Αφού ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι η ελεγχόμενη οντότητα, υπέπεσε στην ως άνω περιγραφόμενη παράβαση συνέταξε το υπ'αριθμό Σ.Δ.Ε. – ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ, του άρθρου 6 του Ν.2609/99, για την έγγραφη υποβολή των απόψεων της ελεγχόμενης οντότητας ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, εντός είκοσι (20) ημερών, το οποίο επιδόθηκε νομίμως. Επίσης επιδόθηκε και η με αριθμό Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.»
Σημ.: Το ως άνω Σ.Δ.Ε. αναφέρει την εξής παράβαση «Μη έκδοση φορτωτικής για μεταφορά άλευρα στη αξίας περίπου 400 €.»

Γ) Στη συνέχεια αναγράφεται «Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/05-07-2017 απάντησή της η ελεγχόμενη εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν έχει υποπέσει σε παράβαση....» και τρεις παραγράφους πιο κάτω αναγράφεται «Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. – Κλήση προς ακρόαση και δεν προσήλθε στην Υπηρεσία μας.....»

Δ) «Η πράξη γράφει 250,00 € αλλά από 7/6/2017 προστέθηκε η ιστ' παράγραφος στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 όπου ορίζει ότι σε όποιον διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης πρόστιμο πεντακόσια (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο σε περίπτωση απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή 1.000 ευρώ σε περ. διπλογραφικών.» Σημειωτέον ότι όπως προαναφέρθηκε στοιχείο διακίνησης υπήρχε.

Ε) Τέλος στο Κεφάλαιο Πόρισμα Ελέγχου – Διαπιστωθείσες Παραβάσεις αναγράφεται «Σε βάρος της οντότητας (επιχείρησης) : Με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίζουμε την ακόλουθη παράβαση των προαναφερόμενων διατάξεων, ανά διαχειριστική περίοδο:2017», ο οποίος ουδεμία σχέση έχει με την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, στην από 29/01/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν.4308/2014 & ν.4174/2013 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει σωρεία ανακρίβειών και αντιφάσεων και δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αποτελέσει το δημόσιο έγγραφο πάνω στο οποίο μπορεί να στηριχτεί τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού. Ως εκ τούτου, δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία ούτε διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, στοιχεία απαραίτητα για τη θεμελίωση παράβασης και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./31-10-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2017.

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

1. Υπ' αριθμ./31-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2017: Ποσόν **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.