



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 – 3333254

ΦΑΞ : 2313 - 3333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 11/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2241

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **14/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με **ΑΦΜ:...** κατά της με αριθ. ... – **6/5/2019** οριστικής πράξης προστίμου ΚΒΣ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2004 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... – **6/5/2019** οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2004 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **3.214,98€**, λόγω έκδοσης ενός (1) πλαστού πιστωτικού τιμολογίου ενδοκοινοτικής παράδοσης, με λήπτη την Ιταλική επιχείρηση ...με ΑΦΜ/VIES ... και συγκεκριμένα, του με αρ. ... **10/6/2004** credit note αξίας 6.429,96€, παράβαση που επισύρει κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3^α του Ν.4337/2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **6/5/2019** έκθεσης έλεγχου ΚΒΣ (ΠΔ.186/92) της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθ. ... **24/1/2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με αριθ. ... **22/10/2018** απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε η με αριθ. ... **6/12/2007** απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2004 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τούμπας λόγω νομικής πλημμέλειας, ήτοι παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας και αναπέμφθηκε στην αρμόδια πλέον ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης ώστε να προβεί στην έκδοση νόμιμης πράξης με τήρηση της ανωτέρω διαδικασίας.

Η με αριθ. ... **6/12/2007** απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2004 είχε εκδοθεί βάσει της από **5/12/2007** έκθεσης έλεγχου ΚΒΣ (ΠΔ.186/92) της ΔΟΥ Τούμπας σε εκτέλεση της με αρ. ... **30/1/2007** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της για α) την επιστροφή 10% του ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2004 βάσει της υποβληθείσας με αριθ. ... **24/2/2005** αρχικής και της με αριθ. **6/5/2005** τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.1β και παρ. 2 της ΠΟΛ1073/04 καθώς και β) την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής περιόδου 1/... 31/12/2005 κατόπιν της με αριθ. ... **5/6/2006** αίτησής της, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού και μεταφοράς αυτού προς έκπτωση καθότι στη χρήση 2005 διενεργούσε απαλλασσόμενες εκροές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο ΚΒΣ στη χρήση 2004.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας. Μη διενέργεια επί της ουσίας νέου ελέγχου. Μη λήψη υπόψη από τον έλεγχο εγγράφων που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο ΚΒΣ στη χρήση 2004

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και*

πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 4 του Π.Δ.18/1989 ορίζεται ότι: «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.3068/2002 ορίζεται ότι: «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζεται ότι: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 196 του Ν.2717/1999 «Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 198 παρ.1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση

φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία (ΣτΕ 138/1998) σε περίπτωση ακύρωσης πράξης, με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους (Σ.Σ. για νομική πλημμέλεια) η φορολογική αρχή εκδίδει νέα πράξη για το ίδιο αντικείμενο, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η αρχική πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 233/2013 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ έχει κριθεί ότι: «...η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ. 5 Σ). Η υποχρέωση δε αυτή δεν αφορά μόνο το ιδιωτικό συμφέρον των πολιτών, αλλά και αυτό του κοινωνικού συνόλου, στο πλαίσιο της διαφάνειας της λειτουργίας του κράτους και της χρηστής διοίκησης... Πρέπει να επισημανθεί ότι ο νόμος (αρθρ. 95 παρ. 5 Σ, 1 Ν. 3068/2002, 198 ΚΔΔ) κάνει λόγο για συμμόρφωση και όχι για εκτέλεση. Η έννοια της συμμόρφωσης είναι ευρύτερη από αυτήν της εκτέλεσης, καθώς «συμμόρφωση» νοείται και δύναται να προκύπτει από το όλο περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, ιδίως τις αιτιολογίες της, ενώ η εκτέλεση αφορά το συγκεκριμένο διατακτικό της απόφασης... «γ). Περαιτέρω, κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνον αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά της οικείας δικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται η έκδοση και δευτέρου αρχικού φύλλου ελέγχου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣτΕ 1646, 1647/1991). ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα κατέθεσε την από **4/2/2008** προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της με αριθ. ... **6/12/2007** απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τούμπας, κατά το μέρος που αφορούσε στην έκδοση ενός πλαστού φορολογικού στοιχείου στη χρήση 2004. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (Τμήμα Δ' Μονομελές) με τη με αριθ. .../2015 απόφασή του απέρριψε την παραπάνω προσφυγή.
- Η προσφεύγουσα κατέθεσε την από **19/6/2015** έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητούσε την εξαφάνιση της με αριθ. .../2015 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (Τμήμα Γ' Μονομελές) με τη με αριθ. .../2017 Απόφασή του απέρριψε την παραπάνω προσφυγή ως απαράδεκτη.

- Η προσφεύγουσα κατέθεσε την από **2/11/2017** αίτηση αναθεώρησης ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία ζητούσε την εξαφάνιση της ανωτέρω απόφασης Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (Τμήμα Γ΄ Μονομελές) με τη με αριθ. .../2018 απόφαση του έκανε δεκτή την αίτηση αναθεώρησης της προσφεύγουσας, εξαφάνισε τη με αριθ. .../2017 τελεσίδικη απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και τη με αριθ. .../2015 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, ακύρωσε την με αριθ. ... **6/12/2007** απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τούμπας ενώ παράλληλα ανέπεμψε την υπόθεση στη ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης προκειμένου να προβεί στην έκδοση νόμιμης πράξης με τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.
- Ακολούθως, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθ. ... – **6/5/2019** οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2004 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης εντός της νόμιμης προθεσμίας που θέτει το αρ. 84 παρ. 6 του Ν.2238/1994 δη εντός έτους από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου στη φορολογική αρχή (στις **13/12/2018**).

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα *taxis* προκύπτει ότι η με αριθ. ... **6/12/2007** απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ για την χρήση 2004 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τούμπας, εκδόθηκε στις **6/12/2007** και κοινοποιήθηκε στις **10/12/2007** από την αρμόδια φορολογική αρχή, ήτοι εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2004 δεν έχει παραγραφεί και **ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας, μη διενέργειας επί της ουσίας νέου ελέγχου και μη λήψης υπόψη από τον έλεγχο εγγράφων που προσκομίστηκαν από αυτήν

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με το 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που

μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, εν προκειμένω, στην από **6/5/2019** έκθεση έλεγχου ΚΒΣ (Π.Δ.186/92) (σελίδες 2 – 14) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της, η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό του προστίμου ΚΒΣ. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

- Ο έλεγχος κατέληξε στις διαπιστώσεις του κατόπιν αξιοποίησης των στοιχείων της Υπηρεσίας, της από **5/12/2007** συνταχθείσας έκθεσης ΚΒΣ της ΔΟΥ Τούμπας, των εγγράφων της 14^{ης} Δ/σης ΦΠΑ μετά από συνδρομή της Ιταλικής φορολογικής αρχής για τις συναλλαγές τις προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη ιταλική επιχείρηση καθώς και των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα βιβλίων και στοιχείων.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το φορολογικό στοιχείο με αρ. ... **10/6/2004** πιστωτικό τιμολόγιο - credit note που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την Ιταλική επιχείρηση ...με ΑΦΜ/VIES ... έφερε τον ίδιο αριθμό και την ίδια ημερομηνία, όμως διαφορετικές αξίες και διαφορετική περιγραφή και αιτιολογία με το πιστωτικό τιμολόγιο που κατείχε η αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή επιχείρηση. Συγκεκριμένα η Ιταλική εταιρία ...έλαβε έκπτωση, με το πιστωτικό τιμολόγιο - credit note αρ. ... **10/6/2004** έκδοσης της προσφεύγουσας, ύψους 714,44€ λόγω της μη σωστής τοποθέτησης εκτύπωσης στα ρούχα (που αναφέρονται στη γραμμή 5 του τιμολογίου - invoice αρ. ... **8/4/2004** έκδοσης της προσφεύγουσας), ενώ σύμφωνα με το αντίγραφο - στέλεχος του ίδιου πιστωτικού τιμολογίου - credit note αρ. ... **10/6/2004** της προσφεύγουσας, στην αλλοδαπή επιχείρηση χορηγήθηκε έκπτωση ύψους 6.429,96€ λόγω της ακαταλληλότητας των υφασμάτων κατά το πλύσιμο (στα ρούχα που αναφέρονται στη γραμμή 5 του τιμολογίου - invoice αρ. ... **8/4/2004** έκδοσης της προσφεύγουσας).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο αξίας 6.429,96€ δεν είναι πλαστό, ότι εκ παραδρομής καταχώρησε στα βιβλία της το αρχικώς εκδοθέν πιστωτικό τιμολόγιο με το ποσό των 6.429,96€ ως έκπτωση, αντί του ορθού (επανεκδοθέντος) με την πραγματική έκπτωση που χορήγησε στην αγοράστρια ιταλική εταιρεία ύψους 714,44€. Συγκεκριμένα, τόσο στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το με αρ. πρωτ. ...**8/4/2019** (εισερχόμενο ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης) υπόμνημα - έγγραφη παροχή εξηγήσεων της που κατέθεσε στον έλεγχο, σε απάντηση του με αριθ. ... **18/3/2019** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του αρ. 28 του Ν.4174/2013, ισχυρίζεται ότι με το με αριθ. ... **8/4/2004** τιμολόγιο - invoice συνολικής αξίας **53.840,65€** πούλησε στην ιταλική εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ/VIES ..., μεταξύ άλλων, 674 μπλουζάκια συνολικής αξίας 7.144,40€ στα οποία λόγω ελαττώματος χορηγήθηκε καταρχήν έκπτωση 90% (εξέδωσε το με αρ. ... **10/6/2004** credit note - πιστωτικό τιμολόγιο αξίας 6.429,96€). Στη συνέχεια όμως, λόγω ζήτησης από την ιταλική εταιρία, τα προϊόντα πουλήθηκαν με 10% έκπτωση (με την επανέκδοση του με αρ. ... **10/6/2004** credit note - πιστωτικού τιμολογίου αξίας

714,44€). Το δε αρχικώς εκδοθέν τιμολόγιο (ήτοι αξίας 6.429,96€) δεν ακυρώθηκε, καθώς είχε σταλεί το στέλεχος στην αντισυμβαλλόμενη ιταλική επιχείρηση και για τον λόγο αυτό εξέδωσε άλλο πιστωτικό τιμολόγιο με τη σωστή έκπτωση 10% ποσού 714,44€.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/1999 διευκρινίστηκε ότι: «4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.1 και 13 του Π.Δ.186/92 ισχύει ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επάγγελματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο. 13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.3 του Π.Δ.186/92 ισχύει ότι: «3. Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, κατά περίπτωση, με χρήση χημικού χάρτη, αποκλειόμενης της χρήσης δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων, με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.2 του Π.Δ.186/92: «2. Το λογισμικό πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων του Κώδικα αυτού, όπως ισχύουν κάθε φορά, και επιπλέον πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες: α) β) γ) δ) ε) ακύρωσης εγγραφής με έκδοση ειδικού ακυρωτικού στοιχείου, σε περίπτωση λανθασμένης έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφόσον δεν έγινε χρήση αυτών. ...».

Επειδή, σε ότι αφορά τη διαδικασία έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου σύμφωνα με το άρθρο 23§2ε του Π.Δ.186/92 προβλέπεται ακύρωση της εγγραφής με έκδοση ειδικού ακυρωτικού

στοιχείου σε περίπτωση λανθασμένης έκδοσης φορολογικών στοιχείων και σύμφωνα με το άρθρο 18§3 του Π.Δ.186/92 τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν πλημμελώς εφαρμόσθηκαν στην πράξη οι διατάξεις περί έκδοσης φορολογικού στοιχείου (πιστωτικού τιμολογίου), δε διενεργήθηκαν από την προσφεύγουσα οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία της (τόσο στην καρτέλα πελάτη της αντισυμβαλλόμενης ιταλικής επιχείρησης όσο και στα λοιπά βιβλία της προσφεύγουσας), ούτως ώστε να προκύπτει χορηγηθείσα έκπτωση ως αποτέλεσμα της συγκεκριμένης διευθέτησης, ύψους 714,44€.

Κατά συνέπεια οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. ... - **14/6/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ:....**

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

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2004

- Η με αριθ. ... – **6/5/2019** οριστική πράξη προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο	3.214,98€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.