



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 213160424089

Καλλιθέα 22.9.17

Αριθμός απόφασης: 5198

### 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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25.4.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατά της με αρ. ....../27.3.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.1993-31.12.1993, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ....../27.3.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27.3.17 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25.4.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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' αριθ. ....../27.3.17 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας

πρόστιμο ποσού 1.446,22 € (=2.892,44 € X 50%), για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.1993-31.12.1993, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 19§1 & 33§4 του ν. Π.Δ. 186/1992.

Η παράβαση αφορά την έκδοση ενός (1) πλαστού (αρ. 434/20.7.93) φορολογικού στοιχείου, ΤΔΑ, καθαρής αξίας 2.892,44 € (πλέον ΦΠΑ 520,64 €), από την προσφεύγουσα ..... , με λήπτρια την επιχείρηση του .....με Α.Φ.Μ. ....

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.3.17 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, σύμφωνα με την οποία για την παράβαση της έκδοσης του υπό κρίση πλαστού φορολογικού στοιχείου είχε εκδοθεί αρχικά η με αρ. .... /18.4.02 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1.1.1993-31.12.1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, βάσει της από 18.4.02 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, η οποία ακυρώθηκε με τη με αρ. .... /2005 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών λόγω μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου. Κατόπιν της επανάληψης διαδικασίας και βάσει της από 5.10.06 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ εκδόθηκε η με αρ. .... /20.11.06 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1.1.1993-31.12.1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, η οποία ακυρώθηκε με τη με αρ. .... /2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών λόγω μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου. Σε συνέχεια των ανωτέρω, βάσει της εν λόγω δικαστικής απόφασης διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα με επανάληψη διαδικασίας, και σύμφωνα με το πόρισμα της από 27.3.17 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, η προσφεύγουσα εξέδωσε το με αρ. 434/20.7.93 υπό κρίση φορολογικό στοιχείο (ΤΔΑ), το οποίο είναι πλαστό αφού δεν καταχωρίστηκε ποτέ στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όλα τα αναγραφόμενα σε αυτό στοιχεία του εκδότη '..... – ΑΦΜ ..... συμπίπτουν με τα στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας (εκτός από τη λέξη ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή.
2. Μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ουσία αβάσιμη καθώς το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο δε βρέθηκε καταχωρισμένο στα βιβλία της προσφεύγουσας ούτε υπήρχε στην εταιρεία το στέλεχος του φορολογικού στοιχείου. Όπως αναγράφεται στην προσφυγή, η θεμελίωση της παράβασης από τον έλεγχο βασίστηκε στην συνεκτίμηση άλλων δήθεν παραβάσεων ΚΒΣ αναγόμενων στην έκδοση εταιρεία ..... πλαστών και εικονικών τιμολογίων που ήταν μεν προϊόντα πλαστογραφίας αλλά η πλαστογράφηση τελέστηκε από άλλους. Δεν εκδόθηκε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο από την προσφεύγουσα αλλά από τον πλαστογράφο .....
4. Το μοναδικό εκδοθέν από την προσφεύγουσα τιμολόγιο με αριθμό 434 είναι το νομότυπα εκδοθέν από 9.4.1992 τιμολόγιο με αξία ύψους 1.760 δρχ και λήπτρια την επιχείρηση του .....ΑΦΜ .....

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 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** με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) 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...».

**Επειδή**, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης ως τυπικό στοιχείο του κύρους της και η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτή (σχετ. ΣτΕ 949/2012, 950/2012, 5339/1995, 3711/2011).

Περαιτέρω, δε, όπως συνάγεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), η αιτιολογία είναι νόμιμη, δηλαδή σύμφωνη με τη διάταξη ή τη γενική αρχή του δικαίου που την επιβάλλει, όταν έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) να είναι ειδική (και όχι γενική και αόριστη), δηλαδή, σχετική με την προσβαλλόμενη πράξη, με την έννοια ότι όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη,

β) να είναι πλήρης ή επαρκής και να περιέχει σαφώς όλα τα ουσιώδη συγκεκριμένα περιστατικά, κατά τρόπο ο οποίος δεν αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου και

γ) να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (βλ. Επ. Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 2, 13<sup>η</sup> Έκδοση, σελ. 142-143).

**Επειδή**, η θεμελίωση των παραβάσεων του Κ.Β.Σ. από τη φορολογική αρχή, η οποία φέρει και το βάρος απόδειξης, δεν μπορεί να στηρίζεται σε συλλογισμούς και υποθετικές σκέψεις του ελεγκτή, αλλά μόνον σε συγκεκριμένες διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου (σχετ. ΣτΕ, 1023/1999, πρβλ. επίσης 2931/2006).

**Επειδή**, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, εάν σε αυτή δεν ιστορείται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα (σχετ. ΔΠρΑθ 9964/2003, ΔΦΝ 2004. 766). Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων.

**Επειδή**, εν προκειμένω, στην από 27.3.17 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, αναφέρεται ότι το με αρ. 434/20.7.93 υπό κρίση φορολογικό στοιχείο (ΤΔΑ) είναι πλαστό αφού δεν καταχωρίστηκε ποτέ στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ και δεν φέρει τα ορθά χαρακτηριστικά στοιχεία διατρητικής μηχανής της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ.

**Επειδή**, σύμφωνα με την προσφεύγουσα το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο δεν εκδόθηκε από την εν λόγω εταιρεία, ούτε, δε, αυτό βρέθηκε καταχωρισμένο στα βιβλία της εταιρείας ούτε υπήρχε στην εταιρεία το στέλεχος του φορολογικού στοιχείου. Στην από 27.3.17 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, αναφέρεται ότι από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της προσφεύγουσας για τη χρήση 1993, δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές με τον αναγραφόμενο στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο ..... Στο πόρισμα της ως άνω

έκθεσης, ο έλεγχος καταλήγει ότι το εν λόγω ΤΔΑ εκδόθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία '.....με την αιτιολογία ότι όλα τα αναγραφόμενα σε αυτό στοιχεία του εκδότη '.....— ΑΦΜ .....συμπίπτουν με τα στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας (εκτός από τη λέξη ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ). Πέραν των ανωτέρω, στην εν λόγω έκθεση δεν παρέχονται στοιχεία, όπως π.χ. εάν η υπό κρίση συναλλαγή πραγματοποιήθηκε ή όχι, εάν έγινε η εξόφληση, πως και από ποιον έγινε η εξόφληση κλπ., ώστε να προκύπτει ότι τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο καθώς και ο τρόπος με τον οποίο ο έλεγχος κατέληξε στο κρίσιμο συμπέρασμα της έκδοσης του εν λόγω ΤΔΑ από την προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή**, τόσο από την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, όσο και από τις από 18.4.02 και 5.10.06 προγενέστερες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, δεν προκύπτουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η υπό κρίση παράβαση της έκδοσης πλαστού φορολογικού στοιχείου τελέστηκε από την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή δεν παρείχε την απαιτούμενη από τις ανωτέρω διατάξεις σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που να θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλομένης πράξης επιβολής προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **25.4.17** και με αρ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

**Διαχειριστική Περίοδος 1.1.1993-31.12.1993**

**Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015**

**Συνολικό ποσό προστίμου:**

**0,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
α/α**

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

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**