



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 : 213 1604559
Fax: 213 1604567

Καλλιθέα 15/9/2020

Αριθμός Απόφασης: 1751

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

5. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.

6. Την από 07/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» η οποία εδρεύει στην, ΑΦΜ, κατά της αριθ./2019 (TAXIS) αριθ. Ελεγκτικής:/2019 οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρων 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015 ύψους 27.335,84 € του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ-ΑΙΤΙΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ

Στην προσφεύγουσα μετά τη λήψη στις 07-11-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας του ιδίου αντικειμένου, από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με την έκθεση αυτή, η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ δικής της αρμοδιότητας, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα για τη χρήση 2013 δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 136.679,20 € πλέον ΦΠΑ 31.436,22 €. Τα τιμολόγια αφορούσαν υπηρεσίες παροχής ασφάλειας από την ως άνω εκδότρια εταιρεία προς τα καταστήματά της προσφεύγουσας τα οποία κρίθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Σύμφωνα με την από 30/12/2019 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ μετά την προσκόμιση στοιχείων από την προσφεύγουσα, τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με την από 07/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<ΕΥΘΕΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ & ΑΡΧΗΣ ΑΚΡΟΑΣΕΩΣ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ - Πρόστιμο ΠΛΗΜΜΕΛΩΣ ΕΚΔΟΘΕΝ>>

Δια της εκδόσεως της καθ' ης προσβαλλομένης πράξεως επιβολής προστίμου παραβιάσθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, διότι δεν έτυχε η εταιρεία ημών της δέουσας και προσήκουσας κατά Νόμο ακρόασης καθώς παραβιάσθηκε ευθέως η τεθείσα (και εκ του Νόμου) 20ήμερη προθεσμία προς υποβολή απόψεων - αντιρρήσεων και η Διοίκηση επέβαλε την προσβαλλόμενη Πράξη χωρίς να έχουν προηγηθεί οι απόψεις της εταιρείας ημών αλλά και χωρίς να έχει εκπνεύσει η εκ του Νόμου παρασχεθείσα ούτως ή άλλως 20ήμερη Προθεσμία. Η ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών κοινοποίησε το Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου μετά προσωρινού προσδιορισμού προστίμου στις 27/12/2019 παρέχοντας 20ήμερη προθεσμία προς παροχή απόψεων-αντιρρήσεων σε σχέση με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και το προσωρινώς προσδιορισθέν πρόστιμο, καλώντας στην ουσία προς ακρόαση με αυτό τον τρόπο την εταιρεία ημών. Εν τούτοις κοινοποίησε στις 10/1/2020 την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής διοικητικού προστίμου ήτοι εντός του 20ημέρου καταστρατηγώντας τη παρασχεθείσα 20ήμερη προθεσμία ακρόασεως, ήτοι εξέδωσε το δυσμενές μέτρο (κύρωση χρηματική) ΠΡΟ και ΑΝΕΥ της δικής μας ακρόασεως ή εν πάση περιπτώσει ΠΡΟ της εκπνοής του παρασχεθέντος 20ημέρου. ΕΠΕΙΔΗ η κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα Διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού. ΕΠΕΙΔΗ η εν λόγω 20ήμερος προθεσμία προβλεπόμενη από τις ως άνω οικείες διατάξεις αποτελεί ΟΥΣΙΩΔΗ ΤΥΠΟ της διαδικασίας ο οποίος ΔΕΝ τηρήθηκε άλλως παραβιάστηκε, άλλως καταστρατηγήθηκε από τη φορολογική αρχή.

ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ της εταιρείας ως λήπτριας των επίμαχων τιμολογίων- ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΚΡΙΣΗ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ - ΥΠΑΡΚΤΟ των ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ -ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΑΞΗΣ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση “.....” ούσα **φορολογικώς** απολύτως **ενεργή** διατηρεί ΑΦΜ (.....) είχε κάνει νομιμότητα έναρξη επιτηδεύματος με δεδηλωμένη έδρα και **φορολογικώς** ως προς τις σχέσεις της προς τρίτους ήτο απολύτως **υπαρκτή, με αντικείμενο εργασιών τη παροχή υπηρεσιών ασφάλειας.**

.....

Επειδή κατά μείζονα λόγο επικαλούμεθα ότι διατελούσαμε σε καλή πίστη καθώς είχαν λάβει χώρα (τοίς πράγμασι) οι εμπορικές πράξεις/υπηρεσίες για τις οποίες είχαν εκδοθεί

τα φορολογικά στοιχεία και είχαμε αφ ενός πληρώσει-εξοφλήσει μέσω τραπεζής αφ ετέρου καταχωρήσει τις αξίες των τιμολογίων, επιδείξαντες καθ όλα νόμιμη φορολογική συμπεριφορά . Κατά τεκμήριο **αποδεικνύουμε ότι τελούσαμε σε ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ κατά το χρόνο των συναλλαγών** με την επιχείρηση του εκδότη
“.....”

Επειδή ούτε γνωρίζαμε ούτε μπορούσαμε να γνωρίζουμε ούτε και υποχρεούμεθα προς τούτο, αν η επιχείρηση του εκδότη-προμηθευτή ήτο συνεπής προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις, ούτε και μπορούσαμε να ελέγξουμε στοιχεία της φορολογικής της συμπεριφοράς προ της συναλλαγής, στοιχεία καλυπτόμενα υπό του φορολογικού απορρήτου. Αντίθετα η υπογραφή συμφωνιών παροχής φύλαξης, η άμεση και συνεχής ζώσα ηλεκτρονική και τηλεφωνική επικοινωνία με την επιχείρηση του εκδότη (ανωτέρω υπό 2ΣΤ) και η πραγματική παροχή υπηρεσιών φύλαξης στα καταστήματα, είχε δημιουργήσει δικαιολογημένα στην εταιρεία τη πεποίθηση και τη βεβαία εντύπωση ότι επρόκειτο για σοβαρή και υπαρκτή εταιρεία. Σύμφωνα με τα στοιχεία μας, σε όλο το διάστημα της χρήσης 2013 οι παρασχεθείσες υπηρεσίες έλαβαν χώρα στο συμφωνηθέντα χρόνο και τρόπο και μάλιστα από την επιχείρηση του εκδότη.

Εν προκειμένω η ελέγχουσα φορολογική αρχή ΔΕΝ αποδεικνύει κρίσιμα ως προς την απόδειξη της καταλογισθείσας πράξης στοιχεία. Ειδικότερα συμπεραίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο χωρίς όμως να μπορεί να τεκμηριώσει ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι φορολογικώς ανύπαρκτο πρόσωπο(τουναντίον, προκύπτει το αντίθετο), ούτε ότι ήταν **de facto** συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο *κατά το χρόνο έκδοσης των* υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και τον χρόνο των συναλλαγών/παροχής των υπηρεσιών.

Πέραν της φερόμενης μη δήλωσης αμοιβών προσωπικού από πουθενά και από κανένα άλλο στοιχείο δεν προκύπτει έλλειψη δραστηριότητας ή ανυπαρξία υπηρεσιών κατά το 2013 . Ως προς την έλλειψη προσωπικού της ελεγχόμενης εταιρείας του εκδότη στο από 24/12/2019 σημείωμα διαπιστώσεων αναφέρεται: “το προσωπικό που φέρεται να απασχόλησε το έτος 2013 **τελεί υπό του έλεγχου της αρμοδίας υπηρεσίας ...**” (Σημείωμα Διαπιστώσεων παρ. 2), ήτοι δεν έχει αποφανθεί καν μετά βεβαιότητας η υπηρεσία Υμών σχετικά με το αν η επιχείρηση του εκδότη είχε ή όχι πράγματι προσωπικό , οι δε παρατηρήσεις σχετικά με τη μη δήλωση αμοιβών προσωπικού στο Ε3 για το 2013, δεν αφορά ούτε εγγίζει την εταιρεία ημών καθόσον δεν ήταν ποτέ δυνατόν να γνωρίζουμε τις λεπτομέρειες δήλωσης Ε3 άλλης εταιρείας, λόγω του φορολογικού απορρήτου ούτε και υποχρεούμεθα άλλωστε προς τούτο ως προϋπόθεση προς σύναψη συνεργασίας»

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».

Περαιτέρω, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανατιολόγητη 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 ισοδύναμη! με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιάδους 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 Διοικ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25)

Η φορολογική αρχή ως βαρυνόμενη με την απόδειξη της εικονικότητας, δεν απέδειξε ότι συντρέχει εικονικότητα των συναλλαγών. Αντιθέτως αναφέρει στο σημείωμα Διαπιστώσεων/2019: «*λαμβάνομένου υπόψιν της φύσης της παρεχομένης υπηρεσίας, όπου δεν είναι δυνατή η διαπίστωση την τρέχουσα χρονική περίοδο της πραγματοποίησης ή μη πραγματοποίησης των εργασιών κατά το χρόνο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος δέχεται ότι οι επίμαχες εργασίες πραγματοποιήθηκαν*». Εφόσον η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα και το ανύπαρκτο των συναλλαγών, εφόσον η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές, δεν στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες στο λήπτη παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και επομένως μη νόμιμα επιβάλλεται πρόστιμο (ΣτΕ 2115/2017).

Περαιτέρω, εφόσον ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά *αποδεδειγμένα* κατά τη φορολογική αρχή συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ,πέραν της καλής του πίστης, να αποδείξει την **αλήθεια της συναλλαγής** δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του εκδότη έτσι ως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/2012)>>.

* * * * *

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) « 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».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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 άρθρ. 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, με τις διατάξεις του π.δ. 186/1992 (Α' 84) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται:

Άρθρο 2 § 1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Άρθρο 12 § 1,9, 10 και 11 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 επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.....

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο.

Άρθρο 18 § 2 και 9

18. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.....

9. 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 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

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 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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, κατά έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβασή της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια 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 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, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατό 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 αν αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο] (βλ. ΣτΕ 1338/2019, 1404/2015, 4629/2014, 116/2013, 505/2012, 1498/2011, 4037-4039/2011, 3528, 1126, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 347/2006, 511/2005).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

α) σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 07-11-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ & ν.4337/2015 της Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, η επιχείρηση ΑΦΜ

1. Δεν διέθετε έδρα από αρχές του 2012.

2. Από τον Ιανουάριο του 2012 έως τον Απρίλιο του 2018 η ελεγχόμενη ουδέποτε λειτούργησε, λόγω μη ύπαρξης επαγγελματικής εγκατάστασης αφού το συμφωνητικό μίσθωσης που κατέθεσε κατά την έναρξη όριζε διάρκεια μίσθωσης ένα έτος και το επόμενο συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης κατατέθηκε και έγινε στις 04/4/2018.

3. Το προσωπικό που φέρεται να απασχόλησε το έτος 2013 τελεί υπό τον έλεγχο της αρμόδιας υπηρεσίας, ενώ από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος ετών 2012 έως 2014 με βάση τη δήλωση Ε3 (ΚΑ 065 & 068), προκύπτει ότι δεν δήλωσε αμοιβές προσωπικού.

4. Τα ακαθάριστα έσοδα που έχει δηλώσει παρουσιάζουν αποκλίσεις τόσο με την αξία των

στοιχείων που έχει δηλώσει στη συγκεντρωτική πελατών. Τα ποσά των δηλωθέντων δαπανών είναι αυθαίρετα και σε προφανή αναντιστοιχία με εκείνα που δηλώνονται από τρίτους και αποτελούν μεθόδευση της επιχείρησης προκειμένου να μειώσει τον φόρο λόγω των υψηλών εσόδων.

5. Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του άρθρου 14 της υπηρεσίας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της.

β) Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα εκ μέρους της προσφεύγουσας στοιχεία που αφορούν τη δικαιολόγηση των επίδικων συναλλαγών, διαπίστωσε ότι: α) μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων έχει συνταχθεί το από 30.11.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό που αφορά υπηρεσίας φύλαξης το οποίο υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα με την τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών με α/α/2013 στη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων, β) τα επίδικα τιμολόγια, έχουν πληρωθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού με εμβάσματα στο λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης με αριθμ..... που τηρούσε στην και ΕΚΡΙΝΕ τα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο.

γ) Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει & επικαλείται αποδεικτικά ηλεκτρονικής επικοινωνίας με την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» αποδεικνύοντας έτσι τη συνεχή επαφή μαζί της και τον εκπρόσωπο αυτής στην ηλεκτρονική διεύθυνση

Επειδή, τα ληφθέντα εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας φορολογικά στοιχεία ήταν τυπικά νόμιμα, καθόσον δεν προκύπτει ότι ήταν πλαστά, έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. και προέρχονται από **φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο**, το οποίο για την υπό κρίση χρήση όπως προκύπτει από το σύστημα eienxis έχει υποβάλει έναρξη εργασιών στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών στις 14/6/2010, έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων με ακαθάριστα έσοδα 2.227.038,93 ευρώ, ΦΠΑ & συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών. Την ίδια χρήση παρέχει υπηρεσίες σε πέντε (5) επιχειρήσεις

Η προσφεύγουσα, συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία με την ως εταιρεία «.....», δυνάμει του από 30/11/2012 ιδιωτικού συμφωνητικού που έχει καταθέσει στη φορολογική αρχή που ανήκει και έλαβε τα επίδικα φορολογικά στοιχεία, εξοφλώντας αυτά μέσω τραπεζικού λογαριασμού με εμβάσματα στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης, υπολαμβάνοντας καλοπίστως ότι ήταν πράγματι αυτό το πρόσωπο που εκτέλεσε τις συμφωνηθείσες συναλλαγές.

Επειδή, στη προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος ενώ δέχεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές δεν παρέχει επαρκή αιτιολογία και συγκεκριμένα στοιχεία για την κρίση του ότι αυτές είναι εικονικές και πραγματοποιήθηκαν από τρίτο πρόσωπο(εικονικά ως προς το πρόσωπο), χωρίς όμως να τεκμηριώσει ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι φορολογικώς & συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, πόσο μάλλον όταν εν προκειμένω αποδεικνύεται ότι οι σχετικές συναλλαγές έγιναν με τραπεζικό τρόπο(έμβασμα).

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 07/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015: Μηδέν

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .