



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 01/09/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης:1637

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ(Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ) του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α'75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α'86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ Β2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες με έδρα στο κατά:

- Της με υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση της.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.:, 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:

Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα Μερικός Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΦΑΣ για τη χρήση 2013, συνεπεία του από 18/10/2019 με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2019 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής (αριθμός πρωτ./2019 Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ) με το οποίο διαβιβάστηκε η από 25/09/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου για τη χρήση 2013.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, ο ελεγχόμενος, υπέπεσε σε παράβαση του Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012, κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2013, όπως αυτή περιγράφεται κατωτέρω:

Λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας, δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000,00€), πλέον Φ.Π.Α. δύο χιλιάδων τριακοσίων ευρώ (2.300,00€) από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., το οποίο κρίθηκε εικονικό για το σύνολο της συναλλαγής. Το στοιχείο αυτό καταχωρήθηκε στα βιβλία του προσφεύγοντα και περιγράφεται αναλυτικά στο πίνακα που ακολουθεί:

Ημερομηνία	Είδος στοιχείου	Αριθμός	Εκδότης	Αγορά Παγίων 23%	ΦΠΑ Εξόδων
10/12/2013	ΤΔ/ΠΑ			10.000,00€	2.300,00€

Διαπιστώσεις ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής

Η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της και κατόπιν της με αριθμ./...../2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω υπηρεσίας, διενήργησε έλεγχο – έρευνα στην οντότητα με Α.Φ.Μ. και διαπίστωσε τα εξής:

- Η οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» δεν ευρέθη στη δηλωμένη της έδρα, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις των υποκαταστημάτων της. Επίσης ο νόμιμος εκπρόσωπος της δεν ευρέθη στις δηλωμένες διευθύνσεις της ατομικής επιχείρησης αλλά και της διεύθυνσης κατοικίας του.
- Δεν υπέβαλλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφορά έδρας ή υποκαταστημάτων.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Διεύθυνση Αττικής και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία.
- Δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.

- Από το έγγραφο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) που διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Υπηρεσία προέκυψε ότι η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ.» εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

- Δεν κατέβαλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον Ε.Φ.Κ.Α. για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα.

- Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών – λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας.

- Για τέσσερις προμηθευτές της, τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 € (από τα συνολικά 4.166.604,63€ που δηλώνει ως λήπτρια) καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Υπέβαλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος για το διάστημα 24/02/2013 έως 31/12/2014, για το φορολογικό 2015, αλλά δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016-2017 αν και έχει υποβάλλει Μ.Υ.Φ. μεγάλης αξίας για αυτά.

- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έως και τον Ιούνιο του 2018, όταν και σταμάτησε να υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Από το Μάρτιο και έως τον Ιούνιο του 2018 υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ομοίως και για το διάστημα Οκτώβριος του 2015 έως και Οκτώβριος του 2016.

Επειδή, από τα παραπάνω αναφερόμενα, ο έλεγχος της ανωτέρω Υπηρεσίας (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Διεύθυνση Αττικής έκρινε ότι:

Α) Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη οντότητα και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλε η ίδια για τη φορολογική χρήση 2013 και συγκεκριμένα για (4) προμηθευτές της, (τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95€ από τα συνολικά 4.166.604,63€ που δηλώνεται ως λήπτρια και καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι εικονικά.

Β) Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότητα «..... με ΑΦΜ.» και τα οποία δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων που υπέβαλε ή εξόδων που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της, για τη φορολογική χρήση 2013, είναι εικονικά.

Από τα ανωτέρω και σύμφωνα με έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Διεύθυνση Αττικής η εκδότρια οντότητα «..... με ΑΦΜ.» υπήρξε μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα στοιχεία που έλαβε, όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας οντότητας, το Δημόσιο ζημιώθηκε από τη μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. τόσο από την ίδια όσο και από τις εκδότριες και λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης.

Παρατηρήσεις επί των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αναφέρονται στη σελ.5 στην Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α (ν.2859/2000) της ΔΟΥ Ρεθύμνου:

Α. Στο ανωτέρω τιμολόγιο δεν γίνεται αναφορά σε κάποιο σχετικό συμφωνητικό που έπρεπε να είχε συναφθεί μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της εκδότριας επιχείρησης «.....», ως όφειλαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990.

Β. Για την εξόφληση του ανωτέρω ληφθέντος τιμολογίου στα δικαιολογητικά πληρωμής υπάρχει μία (1) απόδειξη είσπραξης συνολικής αξίας 12.300,00 ευρώ, όπου αναγράφει ως δικαιολογητικό είσπραξης μία (1) επιταγή της με αριθμό, λήξεως την 23/12/2013. Προσκομίσθηκε στο τμήμα ελέγχου αντίγραφο του λογαριασμού όψεως της όπου διαπιστώνεται η εξόφληση της ανωτέρω επιταγής.

Γ. Για την υποβολή του κριθέντος τιμολογίου ως επιλέξιμη δαπάνη σε επιδοτούμενο επενδυτικό σχέδιο (όπως αναγράφεται στην μπροστινή όψη του κατασχεθέντος τιμολογίου), η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στο τμήμα ελέγχου – πριν την κοινοποίηση σε αυτήν του Σημειώματος Διαπιστώσεων - τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2012 Απόφαση Έγκρισης Επενδυτικού Σχεδίου στο Μέτρο 313B του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδος 2007-2013 (ΠΑΑ) του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων και έναν (1) ανυπόγραφο προϋπολογισμό έργου. Στην ανωτέρω απόφαση έγκρισης του επενδυτικού σχεδίου αλλά και στον προϋπολογισμό έργου δεν προκύπτει ότι το κατασχεθέν εικονικό τιμολόγιο έχει υπαχθεί και εγκριθεί ως επιλέξιμη δαπάνη στο εγκριθέν επενδυτικό σχέδιο.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη ΔΟΥ Ρεθύμνου, λαμβάνοντας υπόψη και τα παρακάτω:

Α) Το από 18-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής,

Β) Το υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής,

Γ) Την από 25/09/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής,

συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα το υπ. αριθ/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων βάσει των διατάξεων των άρθρων 28 & 62 του Ν.4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις καθώς ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα πως το επίμαχο φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις 17/12/2019 υπέβαλε εγγράφως το με αριθ. Πρωτ./2019 υπόμνημα σε απάντησή του.

Μαζί με το εν λόγω Υπόμνημα ο προσφεύγων προσκόμισε:

Α.) Την από 27-11-2019 Βεβαίωση της Ειδικής Υπηρεσίας Εφαρμογής ΠΑΑ 2014-2020 της Γενικής Γραμματείας Αγροτικής Πολιτικής και Διαχείρισης Κοινοτικών Πόρων του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, όπου βεβαιώνει τα εξής:

- Ο με ΑΦΜ: έχει ενταχθεί στο Μέτρο 313 του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας 2007-2013, σύμφωνα με την υπ. Αριθμ./2012 απόφαση του Ειδικού Γραμματέα Κοινοτικών Πόρων και Υποδομών του ΥΠ.Α.Α.Τ.

- Το έργο ολοκληρώθηκε σύμφωνα με την/2016 απόφαση ολοκλήρωσης.

- Ο δικαιούχος κατέθεσε τρία αιτήματα πληρωμής τα οποία εκκαθαρίστηκαν με συνολική δημόσια δαπάνης ολοκλήρωσης του έργου 230.742,35€. Τα αιτήματα αυτά συνόδευσαν τρία Πρακτικά Προόδου Εργασιών.

Β.) Το με ημερομηνία 11-11-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης και εκτέλεσης τεχνικών εργασιών, τις οποίες ανέλαβε και εκτέλεσε η εταιρεία με την επωνυμία «.....» σε έργο ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα στην τοποθεσία του ΔΔ του Δήμου Το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό ήταν κατατεθειμένο στην ΔΟΥ ΡΕΘΥΜΝΟΥ στις 13-11-2013.

Γ.) Αντίγραφο της υπ' αριθμόν επιταγής της
ποσού 12.300,00€ εις διαταγή εξόφλησης της «.....»
με ημερομηνία πληρωμής την 23-12-2013, την με ίδια ημερομηνία απόδειξη είσπραξης ίδιου ποσού
και αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμόνΛογαριασμού του προσφεύγοντα στην ως
άνω τράπεζα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, το υπόμνημα του
ελεγχόμενου, τα επισυναπτόμενα στοιχεία του υποβληθέντος υπομνήματος (αντίγραφο κίνησης
τραπεζικού λογαριασμού, ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εκτέλεσης τεχνικών εργασιών και
ενσωμάτωση του κριθέντος τιμολογίου ως επιλέξιμη δαπάνη σε εγκεκριμένο και εκτελεσμένο
επενδυτικό σχέδιο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης) και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον
ελεγχόμενο-λήπτη του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, η ΔΟΥ Ρεθύμνου αποφάνθηκε πως αίρεται η
παράβαση της εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή και μετατρέπεται σε παράβαση λήψης ενός
φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Βάση της ανωτέρω παράβασης η
προϊσταμένη της ΔΟΥ Ρεθύμνου, εξέδωσε την υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου
(7§§3&5 – ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 με την οποία
καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.000,00€ (10.000,00€ *10%) στη χρήση
2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' – ν. 4337/2015, καθώς η λήψη του επίμαχου
φορολογικού στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του Φόρου Εισοδήματος του οικείου
φορολογικού έτους, παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 και του
άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ. Επί της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ ασκήθηκε ενδικοφανή
προσφυγή με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 η οποία έγινε δεκτή από την υπηρεσία μας, με βάση
την υπ' αριθμ..... απόφαση, καθόσον η πράξη αυτή κρίθηκε πλημμελώς
αιτιολογημένη.

Επιπλέον, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ρεθύμνου λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ. 1097/2016, κρίνει ότι ο
προσφεύγων δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α , ύψους
2.300,00€, του ως άνω τιμολογίου, καθόσον δεν πληρούνται σωρευτικά οι τρεις προϋποθέσεις που
ορίζει η ΠΟΛ. 1097/2016, ήτοι το κρινόμενο φορολογικό στοιχείο δεν εκδόθηκε από συναλλακτικά
υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο το οποίο διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να
πραγματοποιήσει τη συναλλαγή.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμά του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 27/12/2019
Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) με βάση την οποία η προϊσταμένη
της ΔΟΥ Ρεθύμνου, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

- Την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για την διαχειριστική
περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, με την οποία καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά
κύριου φόρου ποσού 614,86€ πλέον πρόσθετου φόρου/προστίμου 626,11€ διότι, έλαβε και
καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για τη χρήση 2013 συνολικής
καθαρής αξίας ποσού 10.000€ πλέον ΦΠΑ με συντελεστή 23% ποσού 2.300€. Η λήψη δε αυτού είχε
σαν συνέπεια την μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, και ειδικότερα:

Διαχειριστική Περίοδος	2013	
Οριστική Πράξη	/2019	
Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ	Δήλωσης	Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	40.453,12€	40.453,12€

Αξία φορολογητέων εισροών	251.809,35€	241.809,35€
Φόρος εκροών	9.304,22€	9.304,22€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.989,36€	8.689,36€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	1.685,14€	
Χρεωστικό Υπόλοιπο		614,86€

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να ακυρωθεί ή άλλως τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:

Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί εικονικότητας και η αφαίρεση της αξίας των ένδικων στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές. Τα ένδικα φορολογικά στοιχεία που λάβαμε αφορούν πραγματικές συναλλαγές όπως αναγνωρίζει ο έλεγχος, για τις οποίες, ακόμα και αν κριθεί ότι αποδεικνύεται από τον έλεγχο το συναλλακτικώς ανύπαρκτο αυτής, εμείς σε κάθε περίπτωση τελούσαμε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό της αντισυμβαλλομένης μας. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί μη νομίμως και αντίθετα σε πάγια νομολογία δια της οποίας έχει γίνει δεκτό ότι ο καλόπιστος λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ της συναλλαγής, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης ότι στην υπ' αριθμό ΝΣΚ 134/2016 γίνεται δεκτό ότι ο καλόπιστος λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. της συναλλαγής, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της και ο εκδότης είναι φορολογικά υπαρκτός.

2^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:

Ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι αν και είχε κριθεί η εκδότηρια επιχείρηση (λανθασμένα κατά την άποψή της) ως συναλλακτικά ανύπαρκτη, πρέπει να απαλλαγεί από πάσα φορολογική κύρωση και καταλογισμό καθώς τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο της εκδότηριας επιχείρησης.

3^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:

Ως προς την απόδειξη του συναλλακτικώς ανύπαρκτου και την αντιστροφή του σχετικού βάρους απόδειξης, η κρίση του ελέγχου ότι η εκδότηρια ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη είναι παντελώς αόριστη, πλημμελώς αιτιολογημένη και αναπόδεικτη.

Σύμφωνα, με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ν. 4174/2013 — Κ.Φ.Δ (Α 170), 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 εμπειρισττωμένα 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».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα 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». Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασία ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 55 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Νομολογία

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. 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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

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 ως άνω 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.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 αναίτιολόγητη 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). 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).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διανυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης

εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης. Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή, επιπλέον, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, 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 φορολογικού στοιχείου, 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 είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου 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 φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 506/2012).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι αναφερόμενες παραβάσεις δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον απουσιάζει ουσιώδης τυπικό στοιχείο της πράξης που εκδόθηκε, ήτοι, απουσιάζει η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια, ήταν εικονικές (ΣτΕ 1338/2019).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ,

Με την υπ' αριθμό 1338/2019 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας απέρριψε την Αίτηση Αναίρεσης της Φορολογικής Διοίκησης, επικυρώνοντας την κρίση του δικάσαντος αρμοδίου Διοικητικού Εφετείου.

Εν προκειμένω, το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι όσον αφορά στις παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων από προμηθευτές του ελεγχόμενου, πλην την μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μια περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, ούτε στην προηγούμενη έκθεση ελέγχου που αναφέρεται σε τούτη και προσκομίζεται, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί και από το Δικαστήριο, με βάση τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, η επικαλούμενη εικονικότητα των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων.

Έτσι, η αόριστη αναφορά στην έκθεση ελέγχου περί κρίσης που αφορά στην εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων σε εκθέσεις ελέγχου τρίτων ΔΟΥ που δεν προσκομίζονται, ούτε καν αναφέρονται συγκεκριμένα, ουδόλως καλύπτει την έλλειψη αυτή, εφόσον και πάλι δεν μπορεί να συναχθεί ποια πραγματικά περιστατικά έλαβε υπόψη η Φορολογική Αρχή και συμφώνησε με το συμπέρασμα στο οποίο

κατέληξαν οι εκθέσεις που αυτή επικαλείται ώστε εν συνεχεία, και ο φορολογούμενος αφού λάβει γνώση, να έχει τη δυνατότητα να αμυνθεί.

Κατέληξε δε το Διοικητικό Εφετείο, ότι οι αναφερόμενες παραβάσεις δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον απουσιάζει ουσιώδες τυπικό στοιχείο της πράξης που εκδόθηκε. Ήτοι, απουσιάζει η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια, ήταν εικονικές.

Επιπρόσθετα, όσον αφορά στις παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι τα γενικώς αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, ουδόλως αποδεικνύουν την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, εφόσον ούτε η πληρωμή τοις μετρητοίς (έτους 1995) των αντίστοιχων τιμολογίων, ούτε η κυριότητα μικρού φορτηγού αυτοκινήτου ή η έλλειψη προσωπικού, αποδεικνύουν την επικαλούμενη εικονικότητα των τιμολογίων πώλησης του ελεγχόμενου σε πελάτες του. (ΣτΕ 1338/2019).

Επειδή, οι εργασίες που περιγράφονται στο φορολογικό στοιχείο και στην σχετική σύμβαση αφορούν εργασίες σε υπαρκτό έργο όπου βεβαιώνεται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Επειδή, με την από 27/11/2019 βεβαίωση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων βεβαιώνεται ότι ο είχε ενταχθεί στο Μέτρο 313 του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας 2007-2013 του Υπ. Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2012 απόφαση του Ειδικού Γραμματέα Κοινοτικών Πόρων και Υποδομών του ΥΠ. Α.Α.Τ και ότι το έργο ολοκληρώθηκε σύμφωνα με την απόφαση/2016.

Επειδή, το εν λόγω τιμολόγιο έχει συμπεριληφθεί στα πρακτικά προόδου εργασιών, έτσι ώστε να υπολογιστεί στη συνολική δημόσια δαπάνη, όσον αφορά το Μέτρο 313 του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων σύμφωνα με την υπ. Αριθμ./2012 απόφαση του Ειδικού Γραμματέα Κοινοτικών Πόρων και Υποδομών του ΥΠ.Α.Α.Τ.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση του φορολογικού στοιχείου κατά το επίμαχο έτος 2013 σύμφωνα με το φορολογικό της προφίλ διέθετε προσωπικό, υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ και Φόρου Εισοδήματος, Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών κλπ.).

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ρέθυμνου δεν γίνεται αναφορά σε ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο εκδότης δεν απασχολούσε προσωπικό κατά το επίμαχο έτος 2013 παρά μόνο γίνεται αναφορά στο πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου δεν κατέβαλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον Ε.Φ.Κ.Α για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα.

Επειδή, για το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο για την απόδειξη της εξόφλησης του προσκομίστηκαν:

-Επιταγή της με αριθμό εις διαταγή της «.....», με ημερομηνία πληρωμής της 23-12-2013,
-Απόδειξη είσπραξης της «.....» με ημερομηνία 23-12-2013,
-Αντίγραφο κίνησης του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού της με δικαιούχο τον προσφεύγοντα

και επειδή δεν αποδεικνύεται με οποιαδήποτε τρόπο ότι αυτά επέστρεψαν είτε με μετρητά είτε με άλλο τρόπο στον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην «.....» αναφέρεται ότι: για τέσσερις προμηθευτές της, τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 € (από τα συνολικά 4.166.604,63€ που δηλώνει ως λήπτρια) καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων», το οποίο δεν αποδεικνύει την εικονικότητα του συνόλου των φορολογικών στοιχείων που έχει λάβει και έχουν δηλωθεί στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει προσκομίσει το από 12/11/2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Ανάθεσης Τεχνικών Εργασιών με τη» το οποίο είχε κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και στο οποίο αναφέρεται ότι: *ο πρώτος των συμβαλλομένων ως εργοδότης αναθέτει στον δεύτερο των συμβαλλομένων εργολάβο τις παρακάτω εργασίες για το έργο «.....».*

Η κρίση της φορολογικής αρχής ότι το φορολογικό στοιχείο δεν εκδόθηκε από συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο το οποίο διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή είναι αναιτιολόγητος και κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 24/01/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.:, που εδρεύει στο και την ακύρωση της με υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013, ως πλημμελώς αιτιολογημένη.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

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.