



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 01/09/2020



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης:1632

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 της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ. που εδρεύει στη
..... Ν. κατά:

- Της με υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7§§3&5 – ν. 4337/2015) 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 της επιχείρησης, 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 στην προσφεύγουσα επιχείρηση 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 η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι λήπτρας έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 2013.

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

Λήψη έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας, πενήντα επτά χιλιάδων επτακόσια πενήντα ευρώ (57.750,00€), πλέον Φ.Π.Α δεκατριών χιλιάδων διακοσίων ογδόντα δύο ευρώ και πενήντα λεπτών (13.282,50€) από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά για το σύνολο των συναλλαγών. Τα στοιχεία αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης και περιγράφονται αναλυτικά στο πίνακα που ακολουθεί:

Αριθμός/ Ημερομηνία	Είδος στοιχείου	Λογ/σμός Γεν. Λογιστικής	Εκδότης	Καθαρή Αξία Στοιχείου	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
...../2013	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	.....	.....	11.000,00€	2.530,00€	13.530,00€
...../2013	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	.....	.....	2.000,00€	460,00€	2.460,00€
...../2013	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	.....	.....	6.900,00€	1.587,00€	8.487,00€
...../2013	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	.....	.....	10.850,00€	2.495,50€	13.345,50€
...../2013	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	.....	.....	6.000,00€	1.380,00€	7.380,00€
...../2013	Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	.....	.....	21.000,00€	4.830,00€	25.830,00€
ΣΥΝΟΛΟ				57.750,00€	13.282,00€	71.032,50€

Επιπλέον, το ΤΠΥ Νο./2013 καθαρής αξίας 11.000,00 ευρώ το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης στις 01-10-2013 στον λογαριασμό Γεν. Λογιστικής 15.01.01.0023 «Κτίριο υπό ανέγερση θέση» δεν βρέθηκε στο φάκελο δαπανών που προσκομίσθηκε. Για την συγκεκριμένη δαπάνη δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις διότι δεν είχε ολοκληρωθεί το πάγιο κατά την ελεγχόμενη χρήση.

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 ΚΦΑΣ (7§§3&5 – ν. 4337/2015) της ΔΟΥ Ρεθύμνου:

Α. Σε κανένα εκ των ως άνω ληφθέντων τιμολογίων, 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 των ανωτέρω ληφθέντος τιμολογίων στα δικαιολογητικά πληρωμής υπάρχει μία (1) απόδειξη είσπραξης συνολικής αξίας 57.502,00 ευρώ, όπου αναγράφει ως δικαιολογητικό είσπραξης έξι (6) αριθμούς επιταγών της λήξεως την 02/2014 .

Γ. Σε κανένα εκ των ως άνω ληφθέντων τιμολογίων, δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε στοιχείο θα μπορούσε να επαληθεύσει την παροχή των παρασχεθεισών υπηρεσιών που αναγράφονται στα τιμολόγια (παραδοτέα έργα οπτικού περιεχομένου, έντυπο υλικό, μελέτες βιωσιμότητας, εκπονήσεις σχεδίου business plan κ.λπ).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα επιχείρηση 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 τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Επί του ως άνω Σημειώματος, η προσφεύγουσα επιχείρηση στις 17/12/2019 υπέβαλε εγγράφως το με αριθ. Πρωτ./2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Μαζί με το εν λόγω Υπόμνημα όπως αναφέρεται και στην Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΦΑΣ η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε τα παρακάτω στοιχεία με σκοπό την δικαιολόγηση των αναγραφόμενων στα εικονικά τιμολόγια υπηρεσιών:

- 1) Για το υπ' αριθμό/2013 αξίας 21.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.830 ευρώ και περιγραφή υπηρεσιών «α) έρευνα αγοράς για την προώθηση ιατρικού λογισμικούσε ιδιώτες γιατρούς Νοσοκ. & Κέντρα Υγείας, β) έρευνα αγοράς για την προώθηση λογισμικούσε φαρμακεία και αποθήκες και γ) έρευνα αγοράς για την επιλογή εταιριών πληροφορικής για την μεταπώληση της εφαρμογής», προσκόμισε τα εξής:
 - Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της εταιρείας με ημερομηνία κατάρτισης 01-11-2013 και αξίας αμοιβής 21.000,00 ευρώ.
 - Κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 Δ Τριμήνου 2013 με αριθμό θεώρησης της ΔΟΥ Ρεθύμνου/2014 όπου συμπεριλαμβάνεται το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό.
 - Αντίγραφο του λογαριασμού όψεως της όπου προκύπτει τμηματική εξόφληση του τιμολογίου.
 - Παράδοση έντυπου υλικού (3 έρευνες) από την εταιρεία προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.
 - Αντίγραφο του υπ' αριθμό/2013 Τ.Π.Υ. της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» προς τον πελάτη της όπου τιμολογεί τις ανωτέρω αναγραφόμενες υπηρεσίες των ερευνών αξίας 24.000,00 ευρώ.
- 2) Για το υπ' αριθμό &/2013 αξίας 2.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 460 ευρώ και 6.900,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.587,00 ευρώ αντίστοιχα και περιγραφή υπηρεσιών «Συναντήσεις συντονισμού του έργου εμπειρογνωμοσύνη για τιμολόγηση των ενεργειών στο πλαίσιο του έργου»
για το πρώτο τιμολόγιο και «.....»
για το δεύτερο τιμολόγιο , προσκόμισε τα εξής:
 - Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της εταιρείας με ημερομηνία κατάρτισης 10-12-2013 και αξίας αμοιβής 6.900,00 ευρώ.
 - Κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 Δ Τριμήνου 2013 με αριθμό θεώρησης της ΔΟΥ Ρεθύμνου/2014 όπου συμπεριλαμβάνεται το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό.
 - Αντίγραφο του λογαριασμού όψεως της όπου προκύπτει τμηματική εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων.
 - Σύμβαση μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης με την Αποκεντρωμένη Διοίκηση Κρήτης με αρ. πρωτ./2013.
 - Βεβαίωση καλής εκτέλεσης του έργου.

- Αντίγραφο των υπ' αριθμών και/2013 Τ.Π.Υ. της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» προς την όπου τιμολογεί τις ανωτέρω αναγραφόμενες υπηρεσίες των ερευνών αξίας ευρώ 2.540,00 και 7.398,87 ευρώ αντίστοιχα.
 - Παράδοση έντυπου υλικού και ενός CD από την εταιρεία προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- 3) Για το υπ' αριθμό/2013 αξίας 6.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.380,00 ευρώ και περιγραφή υπηρεσιών «α) και β)» προσκόμισε τα εξής:
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της εταιρείας με ημερομηνία κατάρτισης 30-10-2013 και αξίας αμοιβής 18.850,00 ευρώ (περιλαμβάνονται και άλλα έργα).
 - Κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 Δ Τριμήνου 2013 με αριθμό θεώρησης της ΔΟΥ Ρεθύμνου/2014 όπου συμπεριλαμβάνεται το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό.
 - Αντίγραφο του λογαριασμού όψεως της, όπου προκύπτει τμηματική εξόφληση του ανωτέρω τιμολογίου.
 - Παράδοση έντυπου υλικού (2) από την εταιρεία προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.
 - Αντίγραφο των υπ' αριθμών/2013 και/2013 Τ.Π.Υ. της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» προς την εταιρεία(υποβολή φακέλου σε πρόγραμμα ΕΣΠΑ) και προς την αντίστοιχα, καθώς και συμβάσεις με τους πελάτες της, όπου τιμολογεί τις ανωτέρω αναγραφόμενες υπηρεσίες των ερευνών αξίας 2.000,00 ευρώ και 5.000,00 ευρώ αντίστοιχα.
- 4) Για το υπ' αριθμό/2013 αξίας 10.850,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.495,50 ευρώ και περιγραφή υπηρεσιών «α), β) διοργάνωση ημερίδας στην Κρήτη στα πλαίσια του έργου και γ)» προσκόμισε τα εξής:
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της εταιρείας με ημερομηνία κατάρτισης 30-10-2013 και αξίας αμοιβής 18.850,00 ευρώ (περιλαμβάνονται και άλλα έργα).
 - Κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 Δ Τριμήνου 2013 με αριθμό θεώρησης της ΔΟΥ Ρεθύμνου/2014 όπου συμπεριλαμβάνεται το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό.
 - Αντίγραφο του λογαριασμού όψεως της, όπου προκύπτει τμηματική εξόφληση του ανωτέρω τιμολογίου.
 - Παράδοση έντυπου υλικού (2) από την εταιρεία προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.
 - Αντίγραφο των υπ' αριθμών,/2013 και/2013 Τ.Π.Υ της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» προς τον και τον, καθώς και συμβάσεις με τους πελάτες της, όπου τιμολογεί τις ανωτέρω αναγραφόμενες υπηρεσίες.

- 5) Για το υπ' αριθμό/2013 αξίας 11.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.530,00 ευρώ και περιγραφή υπηρεσιών α) ύδρευση αποχέτευση κουζίνας – λουτρού WC (σωληνώσεις) υλικά & εργασία και β) ύδρευση αποχέτευση κουζίνας – λουτρού WC (συνδέσεις) υλικά & εργασία προσκόμισε τα εξής:
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της εταιρείας με ημερομηνία κατάρτισης 27-09-2013 και ημερομηνία έναρξης των εργασιών στις 30-09-2013 (Ιδια ημερομηνία με την τιμολόγηση).
 - Σύμβαση δράσης μεταξύ και για την υλοποίηση του έργου με τίτλο «Μετατροπή παραδοσιακού κτίσματος σε τουριστικό κατάλυμα Β τάξης», καθώς και δύο (2) πίνακες παραστατικών εκτελεσθεισών εργασιών της , όπου αποτυπώνονταν οι εργασίες που αναγράφονται στο ανωτέρω τιμολόγιο.
 - Αντίγραφο του λογαριασμού όψεως της όπου προκύπτει εξόφληση του ανωτέρω τιμολογίου. Σημειώνουμε ότι προσκομίστηκε αντίγραφο του υπ' αριθμό/2013 τιμολογίου, το οποίο δεν είχε προσκομισθεί μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Ρεθύμνου στην ελεγχόμενη-λήπτρια επιχείρηση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και μετά την προσκόμιση των στοιχείων ως επισυναπτόμενα του υποβληθέντος υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης (αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών, τιμολόγηση των κρινόμενων συναλλαγών σε πελάτες της, πίνακες παραστατικών εκτελεσθέντων εργασιών τηςγια το υπ' αριθμό/2013 τιμολόγιο και ενσωμάτωση αυτού ως επιλέξιμη δαπάνη σε εγκεκριμένο και εκτελεσμένο επενδυτικό σχέδιο της), η ΔΟΥ Ρεθύμνου αποφάνθηκε πως αίρεται η παράβαση της εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή και μετατρέπεται σε παράβαση λήψης φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμά του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 27/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΦΑΣ (για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 7§3&5 – ν. 4337/2015) με βάση την οποία η προϋσταμένη της ΔΟΥ Ρεθύμνου, εξέδωσε την κατωτέρω προσαλλόμενη Πράξη:

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 της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 11.550,00€ , το οποίο αναλύεται ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Αξία/ Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΠΥ	/2013	2.000,00	20,00%	400,00€
ΤΠΥ	/2013	6.900,00	20,00%	1.380,00€
ΤΠΥ	/2013	10.850,00	20,00%	2.170,00€
ΤΠΥ	/2013	6.000,00	20,00%	1.200,00€
ΤΠΥ	/2013	21.000,00	20,00%	4.200,00€
ΤΠΥ	/2013	11.000,00	20,00%	2.200,00€
ΣΥΝΟΛΟ				11.550,00€

Η προσφεύγουσα επιχείρηση 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 απαλλάσσεται πάσας κύρωσης και προστίμου αν τελούσε καλή πίστη.

2^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση προβάλλει τον ισχυρισμό ότι αν και είχε κριθεί η εκδότη 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 εκδότης 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 εκδότη 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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 Διαδικασίας 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).

4^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:

Ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό για την αναδρομική εφαρμογή διάταξης ευμενέστερης κύρωσης. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι :

Επειδή όμως επικουρικώς αν ήθελε απορριφθεί ο πρώτος λόγος της προσφυγής μας το ένδικο πρόστιμο τυγχάνει ακυρωτέο καθώς με το άρθρο 3 παρ.4 και άρθρο 7 παρ. 9 ν.4337/2015 καταργήθηκε η επιβολή αυτοτελών προστίμων κώδικα επί της καθαρής αξίας των φερόμενων εικονικών στοιχείων και επιβάλλεται μόνο πρόστιμο 50 % επί της αξίας ΦΠΑ των ένδικων στοιχείων σύμφωνα με την περ. δ. άρθρο 55 ν. 4174/2013, που ούτως ή άλλως μας επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ./2019 πράξη.

Επειδή η πρόβλεψη του Ν.4337/2015 ότι σχετική ρύθμιση δεν εφαρμόζεται αναδρομικά για παραβάσεις τελεσθείσες πριν το νόμο αυτό τυγχάνει αντισυνταγματική (ΣτΕ 1389/2019) και αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας, ειδικότερα εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερης κύρωσης, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο σύνταγμα, στην ΕΣΔΑ και στο ενωσιακό δίκαιο.

Άρα το ένδικο πρόστιμο τυγχάνει επικουρικά ακυρωτέο γενομένου δεκτού του σχετικού λόγου.

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 επιτηδεύματία, 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, ακολουθώντας 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη 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 διαυγή 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 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 (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. Έτσι, 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, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στη ΔΟΥ ΡΕΘΥΜΝΟΥ τα παρακάτω στοιχεία με σκοπό την δικαιολόγηση των αναγραφόμενων στα εικονικά τιμολόγια υπηρεσιών:

-Αντίγραφα των έξι (6) φορολογικών στοιχείων με εκδότη την «.....»

-Ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της «.....»

-Κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 Δ Τριμήνου 2013 με αριθμό θεώρησης της ΔΟΥ Ρεθύμνου/2014

-Παράδοση υλικού (έρευνες / μελέτες) από την εταιρεία προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.

-Αντίγραφα Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών και ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» και των πελατών της (.....,,, και).

Επειδή, οι εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία με υπ' αριθμό &/2013 αφορούν εργασίες σε υπαρκτό έργο, όπου βεβαιώνεται από την ότι το έργο ολοκληρώθηκε.

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στη ΔΟΥ ΡΕΘΥΜΝΟΥ πίνακες παραστατικών εκτελεσθέντων εργασιών της για το υπ' αριθμό/2013 τιμολόγιο και ενσωμάτωση αυτού ως επιλέξιμη δαπάνη σε εγκεκριμένο και εκτελεσμένο επενδυτικό σχέδιο της

Επειδή, για τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για την απόδειξη της εξόφλησης τους με τραπεζικά μέσα προσκομίστηκαν τα παρακάτω:

-Αντίγραφο κίνησης του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού της
..... με δικαιούχο την προσφεύγουσα επιχείρηση,

-Αντίγραφο επιταγής της με αριθμό εις διαταγή
της «.....», με ημερομηνία έκδοσης την 07/10/2013,

-Αντίγραφο απόδειξης είσπραξης της «.....» με ημερομηνία 07/10/2013 όπου γίνεται αναφορά σε μία (1) επιταγή συνολικής αξίας 13.530,00€

-Αντίγραφο κίνησης του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού όψεως της
.....με δικαιούχο την προσφεύγουσα επιχείρηση,

-Αντίγραφο απόδειξης είσπραξης της «.....» με ημερομηνία 19/02/2014 όπου γίνεται αναφορά σε έξι (6) επιταγές συνολικής αξίας 57.502,00€

και επειδή δεν αποδεικνύεται με οποιαδήποτε τρόπο ότι αυτά επέστρεψαν είτε με μετρητά είτε με άλλο τρόπο στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων 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 η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχολούσε προσωπικό κατά το επίμαχο έτος 2013 παρά μόνο γίνεται αναφορά στο πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής ότι η εκδότρια επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων 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, 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.

Η κρίση της φορολογικής αρχής ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν εκδόθηκαν 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 της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ:, και την ακύρωση της με υπ' αριθ. /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7§3&5 – ν. 4337/2015) 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

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.