



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/11/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1683

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ./06.03.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,

β) της υπ' αριθ./06.03.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,

γ) της υπ' αριθ./06.03.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις υπ' αριθ./06.03.2020,/06.03.2020 και/06.03.2020 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010 και 01/01/2011 – 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./06.03.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 1.240,00€, λόγω έκδοσης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, προς την επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 3.100,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 3.100,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./06.03.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 2.580,00€, λόγω έκδοσης τριών (-3-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προς την επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 6.450,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2,

12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 6.450,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./06.03.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πρόστιμο ποσού 600,00€, λόγω έκδοσης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, προς την επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 1.500,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 1.500,00€ x 40%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 06/03/2020 έκθεσης εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1615/15.11.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε με αφορμή το υπ' αριθ. πρωτ.-κβ' έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, με το οποίο εστάλη η από 30/04/2019 έκθεση ελέγχου, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. Α.Β.Μ. παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, και όπως διαπιστώθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία, ο προσφεύγων είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, με λήπτρια την επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη. Πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση περί εικονικότητας της συναλλαγής. Άρνηση εικονικότητας (συντέλεση της συναλλαγής). Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί του οποίου εδράζεται το πόρισμα της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, έσφαλε, διότι βασίζεται σε έντυπα (δελτία τεχνικής υποστήριξης), τα οποία δεν προβλέπονται από τις φορολογικές διατάξεις, ούτε ο ίδιος είχε κάποια συμβατική υποχρέωση να συμπληρώσει. Δεν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα ή μη των συναλλαγών, παρά μόνον με πελάτες της λήπτριας των φερόμενων εικονικών στοιχείων εταιρείας, ενώ η φορολογική αρχή δέχθηκε άκριτα το περιεχόμενο της επώνυμης καταγγελίας, παρόλο που ο καταγγέλων έχει καταδικασθεί για πλαστογραφία και απάτη. Η αξία των συναλλαγών είναι μικρή και συνεπώς δεν υπήρχε όφελος για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων δεδομένου ότι όλοι οι αναλογούντες φόροι (εισόδημα και ΦΠΑ) αποδόθηκαν στο Δημόσιο.

2. Δυσανάλογο το ύψος του προστίμου έναντι της φοροδοτικής του ικανότητας. Παραβίαση των αρχών της φορολογικής ισότητας, του δικαιώματος στην περιουσία και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το 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, στο άρθρο 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, Α' 84) ορίζεται ότι: «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 ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, 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...».

Επειδή, στο άρθρο 12 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, Α' 84) ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών ... και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία ... εκδίδεται τιμολόγιο. ... 14. (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 9 του ν. 2753/1999 (Α' 249) ... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύμα η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε 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 ν' 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 απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «*Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου...*».

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

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται 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...».*

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο*

φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 30/04/2019 έκθεση ελέγχου της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, για τον προσφεύγοντα – εκδότη εικονικών στοιχείων με λήπτρια την επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., επί της οποίας εδράζεται η σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι αφορμή της έρευνας ήταν η από 16/02/2016 επώνυμη καταγγελία Μ.Ζ., βοηθού λογιστή στην λήπτρια επιχείρηση κατά την περίοδο Απριλίου 2009 – Αυγούστου 2012, σύμφωνα με την οποία η ανώνυμη εταιρεία συνεργαζόταν με συγκεκριμένους επαγγελματίες – παρόχους υπηρεσιών, που κατόπιν συνεννόησης εξέδιδαν και της χορηγούσαν εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για παντελώς ανύπαρκτες υπηρεσίες, ουδέποτε παρασχεθείσες. Ειδικότερα, η λήπτρια ανώνυμη εταιρεία κατέβαλε στους εκδότες των τιμολογίων μόνο τον Φ.Π.Α., ενώ για το υπόλοιπο ποσό εξέδιδε τραπεζική επιταγή, την οποία οπισθογραφούσε ο εκδότης του τιμολογίου και την επέστρεφε στην εταιρεία. Από τις οπισθογραφήσεις των επίμαχων επιταγών φαίνεται ότι τελικός αποδέκτης δεν ήταν ο εκδότης των τιμολογίων αλλά υπάλληλοι της λήπτριας ανώνυμης εταιρείας. Ενδεικτικά, ο καταγγέλλων προσκόμισε κατάσταση προς έρευνα εικονικών συναλλαγών, συνολικής αξίας 159.090,30€. Με τον τρόπο αυτό, η λήπτρια εταιρεία διόγκωνε τα έξοδά της και μείωνε τα κέρδη της με σκοπό τη φοροδιαφυγή.

Αρχικά, ο έλεγχος διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Η ελεγκτική αρχή επέδωσε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθ. πρωτ./....06.2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, σχετικά με τις συναλλαγές του με την επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., στην οποία αυτός ανταποκρίθηκε και προσκόμισε, μεταξύ άλλων, τα υπ' αριθ. 11/07.09.2009, 14/12.03.2010, 17/14.06.2010, 21/03.12.2010 και 24/26.03.2011 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 3.100,00€, 3.150,00€, 2.200,00€, 1.100,00 και 1.500,00€ πλέον ΦΠΑ, αντίστοιχα, που φέρουν ως αιτιολογία συναλλαγής, «ΓΙΑ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΣ ΓΙΑ ΜΗΝΕΣ ΙΟΥΛΙΟ – ΑΥΓΟΥΣΤΟ ΣΕ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΨΥΓΕΙΑ», «ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΛΑΒΗΣ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΜΗΝΕΣ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟ, ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟ ΚΑΙ ΜΑΡΤΙΟ», «ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΛΑΒΩΝ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΣ», «ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΛΑΒΗΣ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΜΗΝΕΣ ΟΚΤΩΒΡΙΟ ΚΑΙ ΝΟΕΜΒΡΙΟ», «ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΛΑΒΩΝ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΣ», αντιστοίχως. Επιπλέον, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την υπ' αριθ. πρωτ. 1797/15.06.2016 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνει ότι παρείχε υπηρεσίες για λογαριασμό της λήπτριας εταιρείας, στα σούπερ μάρκετ και

Από τις ελεγκτικές ενέργειες στις οποίες προέβη η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέκυψε ότι όταν γινόταν συντήρηση επαγγελματικών ψυγείων ή αντικατάσταση κάποιου εξαρτήματος ή επισκευή βλάβης στα σουπερ μάρκετ, εκδιδόταν ένα δελτίο τεχνικής υποστήριξης από την επιχείρηση που είχε αναλάβει την επισκευή ή τη συντήρηση ανάλογα, στο οποίο αναγραφόταν κάθε φορά η ημερομηνία εκτέλεσης και το όνομα του τεχνικού που επιλήφθηκε, ο οποίος το υπέγραφε. Από την διασταύρωση των δελτίων τεχνικής υποστήριξης που αντλήθηκαν από την επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι υπηρεσίες στα υποκαταστήματα της τελευταίας παρείχε τρίτος ψυκτικός και μόνο κατά το έτος 2010.

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε πέντε (-5-) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δη τα υπ' αριθ. 11/07.09.2009, 14/12.03.2010, 17/14.06.2010, 21/03.12.2010 και 24/26.03.2011 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 3.100,00€, 3.150,00€, 2.200,00€, 1.100,00 και 1.500,00€ πλέον ΦΠΑ, αντίστοιχα, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010 και 01/01/2011 – 31/12/2011, προς την επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προς τούτο του επέβαλε την προβλεπόμενη από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωση διά των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, η ελεγκτική αρχή έσφαλε, διότι δεν εξέτασε την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων που εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία του (ως έσοδα), παρά μόνον βασίστηκε στο εσφαλμένο πόρισμα της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, που εδράζεται στην κρίση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία με τη σειρά της προέβη σε εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων ως προς τα ως άνω τιμολόγια. Σημειώνει ότι με την υπ' αριθμ./2019 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης, έχει καταδικαστεί ο καταγγέλων βοηθός λογιστή Μ.Ζ. της λήπτριας επιχείρησης «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., για τις κατηγορίες πλαστογραφίας κατ' εξακολούθηση και κατ' επάγγελμα με συνολικό όφελος άνω των 120.000,00€, απάτης κατ' εξακολούθηση και κατ' επάγγελμα, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα κατ' εξακολούθηση και κατ' επάγγελμα και κλοπής κατ' εξακολούθηση. Κατά συνέπεια, αμφισβητείται κατ' ουσίαν η ορθότητα, πληρότητα και επάρκεια της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων σε σχέση με τη στοιχειοθέτηση της αποδοθείσας στον προσφεύγοντα παράβασης της έκδοσης των πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι τίθενται ζητήματα συνδεόμενα με το πραγματικό της υποθέσεως και την κακή ή μη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, η μη αναγραφή του ονόματος του προσφεύγοντος στα δελτία τεχνικής υποστήριξης, τα οποία αποτελούν εσωτερική διαδικασία (για λόγους εσωτερικού ελέγχου και διασφάλισης ποιότητας) και η τήρησή τους δεν διέπεται από φορολογικές διατάξεις, δεν καθιστά από μόνη της εικονικά τα φορολογικά στοιχεία. Η φορολογική αρχή απέδωσε στον

προσφεύγοντα την παράβαση της έκδοσης εικονικών τιμολογίων, ερειδόμενη αποκλειστικώς στην μη καταχώρηση του ονόματός του στα δελτία τεχνικής υποστήριξης που τηρούσε η τρίτη επιχείρηση «.....», δη επιχείρηση που ουδεμία συμβατική σχέση ή συνεργασία είχε με τον προσφεύγοντα, και χωρίς να εξετάσει περαιτέρω ουσιώδη στοιχεία για την τεκμηρίωση της εικονικότητας, όπως τη δυνατότητα του προσφεύγοντος να παράσχει αυτές τις υπηρεσίες, που προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσης και του κύκλου εργασιών του, την καταβολή ή μη του αναγραφόμενου τιμήματος των τιμολογίων, το πλαίσιο και το μέγεθος της συνεργασίας της λήπτριας επιχείρησης «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ. με την προαναφερθείσα εταιρεία σούπερ μάρκετ, έχοντας μάλιστα διαπιστώσει την ορθή καταχώρηση των υπό κρίση τιμολογίων στα βιβλία του προσφεύγοντος και την απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αντισυμβαλλόμενες οντότητες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές και ως εκ τούτου η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της παράβασης, η έλλειψη τεχνικού δελτίου υποστήριξης ουδόλως αποδεικνύει την επικαλούμενη εικονικότητα των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών του προσφεύγοντος στην επιχείρηση «..... Α.Ε.» - Α.Φ.Μ., για την οποία (εικονικότητα) δεν διενεργήθηκαν άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις, με αναφορά συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών ώστε με συνεκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και όχι μεμονωμένα του καθενός, να συνάγεται με ασφάλεια και βεβαιότητα το πόρισμα στο οποίο η ελεγκτική αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν εικονικές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς ελέγχου και αιτιολογίας, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου λόγου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 16/06/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα, την ακύρωση των υπ' αριθ./06.03.2020,/06.03.2020 και/06.03.2020 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010 και 01/01/2011 – 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./06.03.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	1.240,00€	0,00€	-1.240,00€

Η υπ' αριθ./06.03.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	2.580,00€	0,00€	-2.580,00€

Η υπ' αριθ./06.03.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	600,00€	0,00€	-600,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.