



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 20/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1330

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα τον κατά της υπ' αριθ. /14-07-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης

της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΗΝΗΣ για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./14-07-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΗΝΗΣ για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14/07/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΗΝΗΣ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Με την υπ' αριθ./14-07-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018- 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΗΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου ποσού 11.832,37€, πλέον ποσού 5.916,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικής αξίας 17.748,57 € προς καταβολή.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 14/7/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ΔΟΥ ΠΑΛΛΗΝΗΣ σε εκτέλεση των με αριθ./4-6-2019,/5-8-2019,/14-01-2020 και/12-3-2020 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την φορολογική περίοδο 01/09/2017 – 31/01/2020 λόγω αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. των επί μέρους φορολογικών περιόδων.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν για το διάστημα 01/09/2017 έως 30/01/2020 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα έξοδα (εισροές) της ελεγχόμενης είχαν καταχωρηθεί πενήντα επτά (57) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας συνολικού ποσού 54.103,24 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. εισροών, συνολικού ποσού 12.984,76 ευρώ που είχαν εκδοθεί από τις επιχειρήσεις «.....» με αιτιολογίες «μεταφορικά με 24%» και «προμήθεια για προώθηση πωλήσεων με Φ.Π.Α.» και την «.....», με αιτιολογίες «συμμετοχή εξόδων με Φ.Π.Α. 24% » και «εργατικά παραγωγής».

Ειδικότερα, για την φορολογική περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2018, τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εντόπισε ο έλεγχος στην ελεγχόμενη εταιρεία με βάσει τις ανωτέρω αιτιολογίες ήταν τριάντα εννιά (39), καθαρής αξίας συνολικού ποσού 40.109,85 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ποσού 9.626,35 ευρώ.

Περαιτέρω, ο έλεγχος για να επαληθεύσει την πραγματοποίηση του είδους των εξόδων ζήτησε από την προσφεύγουσα εταιρεία συμπληρωματικά στοιχεία για τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που είχαν εκδοθεί με αιτιολογίες «συμμετοχή εξόδων με Φ.Π.Α. 24%». Η

προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε το από 01/06/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας και της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η σύμβαση που προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία στον έλεγχο κρίθηκε από αυτόν ως αόριστη, επειδή δεν προσδιόριζε το ύψος της αμοιβής αλλά και την διαδικασία επιμερισμού των εξόδων βάσει κάποιας μονάδας μέτρησης.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την αξία των ανωτέρω τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να αφαιρέσει από τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας εταιρείας την καθαρή αξία τους, συνολικού ποσού 40.109,85 ευρώ, και τον αντίστοιχο τους, φόρο εισροών του Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 9.626,35 ευρώ, για την φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018. Ακολούθως εκδόθηκε νέα Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. προκειμένου να προσδιοριστεί εκ νέου ο ΦΠΑ του εν λόγω διαστήματος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Η περίπτωση στ της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4308/2014 που αναφέρεται στη σελίδα 18 της έκθεσης ελέγχου αφορά το περιεχόμενο του τιμολογίου όπως ορίζεται από την οικεία διάταξη. Η αόριστη και ασαφής κατά την άποψη του ελέγχου αιτιολογία δεν καθιστά για τις διατάξεις του Φ.Π.Α το παραστατικό τιμολόγιο μη νόμιμο.
- Η διάταξη της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 όριζε ότι αν συνταχθεί συμφωνητικό πρέπει να θεωρηθεί από την Δ.Ο.Υ. και δεν όριζε-ορίζει το περιεχόμενο του συμφωνητικού.
- Με δεδομένο ότι η ελεγκτική αρχή δέχεται τη νομιμότητα των παραστατικών και ταυτόχρονα δεν αναγνωρίζει την έκπτωση του φόρου εισροών υπονοεί χωρίς να αναφέρει ρητά ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που αναφέρονται στις εν λόγω εισροές χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν υπάγονται στο φόρο χωρίς βέβαια να το αποδεικνύει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

Επειδή, όπως προκύπτει από την 14/07/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο το από 01/06/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της και της προσφεύγουσας εταιρείας, στο οποίο αναγράφονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

« Στον Γέρακα σήμερα 1^η Ιουνίου 2016 μεταξύ του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμία και ΑΦΜ: που θα ονομάζεται χάριν συντομίας « Εργολάβος» και της εταιρείας με την επωνυμία και ΑΦΜ: που θα ονομάζεται χάριν συντομίας «Πελάτης» συμφωνήθηκαν και έγιναν αμοιβαίως αποδεκτά τα παρακάτω:

Α. ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ. Οι υπηρεσίες που αναλαμβάνει να προσφέρει ο «εργολάβος» συνίσταται στις ακόλουθες εργασίες: 1) Παροχή ηλεκτρικού ρεύματος για τις ανάγκες λειτουργίας των μηχανημάτων. 2) Εργατικά για τον καθαρισμό και συσκευασίας των πρώτων υλών.

Β. ΑΜΟΙΒΗ ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ. Για την παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών θα καταβάλλεται από τον «Πελάτη» στον «Εργολάβο» αμοιβή για το ηλεκτρικό ρεύμα ανάλογα των ωρών λειτουργίας υπολογιζόμενη με την τρέχουσα τιμή της κιλοβατώρας, για τα εργατικά δε το σύνολο των ωρών απασχόλησης του προσωπικού με το ωρομίσθιο συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών ταμείων, φόρων και λοιπών.....».

Επειδή, όπως προκύπτει από την 14/07/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τις κάτωθι δαπάνες ως προς τις φορολογητέες εισροές της, καθώς και τον αντίστοιχο φόρο εισροών του ΦΠΑ:

α/α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ. Π. Υ.	2018	3	19/1/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.458,00	349,92	1.807,92
2	Τ. Π. Υ.	2018	2	3/5/2018	.....	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	38,91	9,34	48,25
3	Τ. Π. Υ.	2018	3	8/5/2018	.....	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	76,85	18,44	95,29
4	Τ. Π. Υ.	2018	5	10/10/2018	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ 24%	240,00	57,60	297,60
5	Τ. Π. Υ.	2018	4	20/9/2018	.....	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ 24%	420,00	100,80	520,80
6	Τ. Π. Υ.	2018	6	13/2/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.080,00	259,20	1.339,20
7	Τ. Π. Υ.	2018	7	22/2/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.500,00	360,00	1.860,00
8	Τ. Π. Υ.	2018	9	23/2/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	473,25	113,58	586,83

							ΜΕ ΦΠΑ24%			
9	Τ. Π. Υ.	2018	10	23/2/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	984,00	236,16	1.220,16
10	Τ. Π. Υ.	2018	11	5/3/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	850,00	204,00	1.054,00
11	Τ. Π. Υ.	2018	12	9/3/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	990,00	237,60	1.227,60
12	Τ. Π. Υ.	2018	13	22/3/2018	.....	.....	ΠΡΟΜΗΘΕΙ Α ΠΑ ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΕ ΦΠΑ	4.000,00	960,00	4.960,00
13	Τ. Π. Υ.	2018	14	26/3/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	810,00	194,40	1.004,40
14	Τ. Π. Υ.	2018	15	26/3/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	408,20	97,97	506,17
15	Τ. Π. Υ.	2018	18	23/4/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.260,00	302,40	1.562,40
16	Τ. Π. Υ.	2018	19	23/4/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	426,80	102,43	529,23
17	Τ. Π. Υ.	2018	20	27/4/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	798,00	191,52	989,52
18	Τ. Π. Υ.	2018	22	24/5/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	307,52	73,80	381,32
19	Τ. Π. Υ.	2018	23	24/5/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	400,00	96,00	496,00
20	Τ. Π. Υ.	2018	25	22/6/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	615,00	147,60	762,60
21	Τ. Π. Υ.	2018	26	22/6/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	209,72	50,33	260,05
22	Τ. Π. Υ.	2018	30	31/8/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	393,00	94,32	487,32
23	Τ. Π. Υ.	2018	32	17/9/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.260,00	302,40	1.562,40
24	Τ. Π. Υ.	2018	33	21/9/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.223,10	293,54	1.516,64
25	Τ. Π. Υ.	2018	34	24/9/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	100,00	24,00	124,00
26	Τ. Π. Υ.	2018	35	1/10/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ	1.230,00	295,20	1.525,20

							ΜΕ ΦΠΑ24%			
27	Τ. Π. Υ.	2018	37	12/10/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.800,00	432,00	2.232,00
28	Τ. Π. Υ.	2018	38	12/10/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	750,00	180,00	930,00
29	Τ. Π. Υ.	2018	38	12/10/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	750,00	180,00	930,00
30	Τ. Π. Υ.	2018	39	19/10/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.760,00	422,40	2.182,40
31	Τ. Π. Υ.	2018	40	25/10/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.687,50	405,00	2.092,50
32	Τ. Π. Υ.	2018	42	1/11/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	2.400,00	576,00	2.976,00
33	Τ. Π. Υ.	2018	43	9/11/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	2.590,00	621,60	3.211,60
34	Τ. Π. Υ.	2018	44	16/11/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.500,00	360,00	1.860,00
35	Τ. Π. Υ.	2018	45	16/11/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.000,00	240,00	1.240,00
36	Τ. Π. Υ.	2018	46	23/11/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.500,00	360,00	1.860,00
37	Τ. Π. Υ.	2018	47	30/11/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	1.500,00	360,00	1.860,00
38	Τ. Π. Υ.	2018	49	7/12/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	930,00	223,20	1.153,20
39	Τ. Π. Υ.	2018	50	14/12/2018	.....	.....	ΣΥΜΜΕΤΟΧ Η ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ ΦΠΑ24%	390,00	93,60	483,60
							ΣΥΝΟΛΑ	40.109,85	9.626,35	49.736,20

Επειδή, εκδόθηκαν από της εταιρεία προς την προσφεύγουσα εταιρεία τα υπ' αριθμ.2, 3, 4, και 5 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 775,76 ευρώ πλέον συνολικού Φ.Π.Α. 186,18 ευρώ, στα οποία αναφέρονται με τις αιτιολογίες «μεταφορικά με 24%». και «προμήθεια για προώθηση πωλήσεων με Φ.Π.Α.».

Επειδή, εκδόθηκαν από της εταιρεία προς την προσφεύγουσα εταιρεία τριάντα πέντε (35) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 39.334,09 ευρώ πλέον

συνολικού Φ.Π.Α. 9.440,17 ευρώ, στα οποία αναφέρονται με τις αιτιολογίες « συμμετοχή εξόδων με Φ.Π.Α. 24% » και «προμήθεια για προώθηση πωλήσεων με Φ.Π.Α.».

Επειδή, τα ως άνω επίμαχα τιμολόγια που φέρουν αιτιολογίες «συμμετοχή εξόδων με Φ.Π.Α. 24%» εκδόθηκαν βάσει των συμφωνηθέντων στο από 01/06/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας και της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, στην από την 14/07/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρετε ότι «..... Στα παραπάνω παραστατικά η αιτιολογία είναι αόριστη και ασαφής. Ο έλεγχος δεν μπορεί να διευκρινίσει το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας από την επιχείρηση και την στην ελεγχόμενη, ώστε να προσδιορίσει 1) αν οι παραπάνω δαπάνες αφορούν την δραστηριότητα της ελεγχόμενης, και 2) με ποιον τρόπο η επιχείρηση προβαίνει στον επιμερισμό των δαπανών και επιβαρύνει την ελεγχόμενη.»

Επειδή, με βάσει τα ανωτέρω από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, **ο έλεγχος δεν διαπίστωσε ότι :**

Α) τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που παρέλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από τις επιχειρήσεις και δεν είναι νόμιμα (εικονικά),

Β) οι παρεχόμενες υπηρεσίες, που αναγράφονται στα τιμολόγια, δεν παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία αλλά σε τρίτους,

Γ) οι παρεχόμενες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν δεν χρησιμοποιήθηκαν σε μη φορολογητέες πράξεις της προσφεύγουσας εταιρείας,

Δ) οι παρεχόμενες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία εμπίπτουν στις αναφερόμενες στο άρθρο 30 παρ. 4 ν.2859/2000 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και

Ε) δεν αναφέρεται αν έγινε διασταύρωση με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και των αντισυμβαλλομένων.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, η με ημερομηνία θεώρησης 14-07-2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί του οποίου εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου καθίστανται αόριστη καθότι δεν αναφέρει ρητά στο πόρισμά του με ποιες διατάξεις του Ν.2859/2000 απερρίφθη το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. των ανωτέρω επίμαχων τιμολογίων. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, καθιστώντας την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελής και, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ακυρωτέα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι είναι αόριστη και ασαφής η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ.1 και 2γ' του

άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπό κρίση έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη και συνεπώς κρίνεται ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 07/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /14-07-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.