



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/07/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 2282

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 26-04-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κάτοικος, οδός ΚΑΙ αρ....., κατά της με αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015, για το φορολογικό έτος 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, για το φορολογικό έτος 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 26-04-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 §§3&5 – Ν.4337/2015) φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 325,20 € (=813,00€ x 40%). Η παράβαση αφορά στην έκδοση ενός (1) εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με αριθμ./2014 συνολικής καθαρής αξίας 813,00€ πλέον ΦΠΑ 187,00€, ήτοι συνολικού ποσού 1.000,00€. Λήπτρια του εν λόγω τιμολογίου ήταν η οντότητα «.....», με ΑΦΜ, για την οποία χαρακτηρίστηκε το ως άνω τιμολόγιο εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη τουλάχιστον, κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 6,9,10 και 11 του Ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, το άρθρο 5 παρ. 1,2,3,4,10, 11 και 12, το άρθρο 9 παρ. 1, το άρθρο 21 παρ.2 του Ν. 2523/97, του άρθρου 7 παρ. 3, 4 & 5 και του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015, όπως ισχύουν σήμερα.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 26-11-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου αρθ. 7 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την αρ./2020 εντολή φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων διενεργήθηκε έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2014. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό της Υπηρεσίας ερευνών και διασφάλισης δημοσίων εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ), Υποδιεύθυνση Γ', Τμήμα Γ2 προγραμματισμού & πληροφορικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Χανίων πληροφοριακό δελτίο, για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, λόγω αρμοδιότητας της.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων στην επιχείρηση «.....», προέκυψε ότι ο προσφεύγων με αντικείμενο εργασιών Γενικές Κατασκευαστικές Εργασίες είχε εκδώσει το χειρόγραφο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με αριθ. την 25/07/2014, προς την οντότητα «.....» για εργασίες βαφής. Το κρινόμενο τιμολόγιο εκδόσεως του κρίθηκε εικονικό καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων διαπιστώθηκε πως για την εξόφληση του εκδόθηκε επιταγή από την οντότητα «.....», η οποία επεστράφη στον ετερόρρυθμο εταίρο της εν λόγω οντότητας.

Με την αρ. πρωτ./26-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} Λόγος: Εσφαλμένη ουσιαστική κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του ένδικου τιμολογίου.

2^{ος} Λόγος: Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του ένδικου τιμολογίου.

3^{ος} Λόγος: Μη νόμιμη η πράξη επιβολής προστίμου για έκδοση του φερόμενου ως εικονικού τιμολογίου λόγω της παραβίασης της αρχής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. 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. 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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « 5. 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 εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους

σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. 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 εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία 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, ν' 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 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 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7§3 περ. β' & 5 του Ν. 4337/2015** ορίζεται ότι:

«3. 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)

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. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε)».

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1216/1.10.2014** με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίζεται ότι:

«2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχειρήσεως καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.»

Επειδή με το με αρ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό της Υπηρεσίας ερευνών και διασφάλισης δημοσίων εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ), διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Χανίων πληροφοριακό δελτίο για την επιχείρηση «.....». Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χανίων στην επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών την ενοικίαση τουριστικών κατοικιών, συνεπεία του παραπάνω πληροφοριακού δελτίου προέκυψε η εμπλοκή του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών γενικές κατασκευαστικές εργασίες. Ειδικότερα, ο προσφεύγων είχε εκδώσει το χειρόγραφο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο 39 την 25/07/2014 προς την οντότητα «.....» συνολικής αξίας 1.000,00€ (καθαρή αξία 813,00€ πλέον Φ.Π.Α. 187,00€.)

Επειδή για την εξόφληση του κρινόμενου τιμολογίου ο προσφεύγων είχε εκδώσει την με αρ./2014 απόδειξη είσπραξης ποσού 1.000,00€ στην οποία αναφέρεται ο αριθμός επιταγής της

Επειδή, με τη με αριθ. πρωτ./2020 Πρόσκληση του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 αναζητήθηκαν στοιχεία από, Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης και Διαχείρισης Αιτημάτων σχετικά με επιταγές της επιχείρησης «.....».

Επειδή, με τη με αριθ. πρωτ./2020 απάντηση διαπιστώθηκε ότι η επιταγή με αριθμό/2014 της, είχε πρώτη οπισθογράφιση από τον προσφεύγοντα με την επαγγελματική του σφραγίδα και υπογραφή και δεύτερη οπισθογράφιση από τον, ο οποίος είναι ετερόρρυθμος εταίρος της «.....».

Επειδή επίσης από το ταμειακό παραστατικό της τράπεζας προέκυψε ότι η ταμειακή κίνηση που διενεργήθηκε ήταν η μεταφορά ισόποσου με την εν λόγω επιταγή χρηματικού ποσού (1.000,00€) από τον λογαριασμό της οντότητας «.....» σε λογαριασμό του τελευταίου οπισθογράφου με λογαριασμό και αιτιολογία «ΚΤΘ ΙΔ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ».

Επειδή επιπλέον στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου της οντότητας «.....» στάλθηκε η με αρ. πρωτ./2020 πρόσκληση αναζήτησης στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.4174/2013. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην εν λόγω πρόσκληση προσκόμισε χειρόγραφο μπλοκ Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο 1 έως 50 και την από 27/05/2020 υπεύθυνη δήλωση με γνήσιο υπογραφής από το ΚΕΠ του Δήμου Στην υπεύθυνη δήλωση μεταξύ άλλων αναφερόταν ότι όταν τελείωσε τις εργασίες του για την εξόφληση του τιμολογίου του, του δόθηκε μια επιταγή η οποία θα πληρωνόταν μετά από ένα μήνα, όμως επειδή χρειάστηκε νωρίτερα τα χρήματα αυτά του δόθηκαν από τον και εν συνεχεία του επέστρεψε την επιταγή.

Επειδή, στην από 26/11/2020 οικεία έκθεση ελέγχου, αναφέρεται ότι «Συνεπώς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρατέθηκαν παραπάνω, δεν αποδεικνύεται η εξόφληση με τρόπο διάφορο από αυτό της επιταγής, εκτός από την ομολογία του ελεγχόμενου, χωρίς όμως την προσκόμιση ουσιαστικών και αναμφισβήτητων στοιχείων. Με την Υπεύθυνη Δήλωση από μόνη της δεν τεκμηριώνεται ο τρόπος της εξόφλησης». Ως εκ τούτου, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση της έκδοσης ενός εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών. Λήπτρια του εν λόγω τιμολογίου ήταν η οντότητα «.....» ως προς το πρόσωπο του εκδότη τουλάχιστον.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του κρινόμενου τιμολογίου καθώς στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο στον τρόπο εξόφλησης του.

Επειδή, από 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 από τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ν. 4174/2013 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 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 ανατιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996,

ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008σελ.25)., 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, ο προσφεύγων τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής παρουσίασε το ιστορικό εμπλοκής του με την εταιρεία «.....» και αναλυτικό ιστορικό των εργασιών του που υλοποιήθηκαν στο πλαίσιο του υπό κρίση έργου, τονίζοντας ότι ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή, για τα οποία ο έλεγχος στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν κάνει καμία αναφορά και δεν απορρίπτει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος γνώριζε από τα στοιχεία που προσκόμισε η λήπτρια του κρινόμενου τιμολογίου με το από 16.11.2020 υπόμνημα εξηγήσεων της στην Δ.Ο.Υ. Χανίων ότι το έργο εντάχθηκε στο πρόγραμμα «Ενίσχυσης Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς μεταποίησης τουρισμού, εμπορίου- υπηρεσιών» του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας. Τα ανωτέρω αναφέρονται και στις εκθέσεις ελέγχου της λήπτριας δεδομένου ότι ασκήθηκε και από την λήπτρια εταιρεία ενδικοφανή προσφυγή, στην Υπηρεσία μας, για τις παραβάσεις που της καταλογίστηκαν. Ειδικότερα, κατά τον έλεγχο στην λήπτρια εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε α) ότι το έργο έγινε και εντάχθηκε στο πρόγραμμα «Ενίσχυσης Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς μεταποίησης, τουρισμού, εμπορίου - υπηρεσιών» του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, β) οι εργασίες που περιγράφονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο αφορούν εργασίες σε υπαρκτό έργο, γ) ο έλεγχος στηριζόμενος αποκλειστικά στον τρόπο εξόφλησης του εν λόγω τιμολογίου κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εργασίες δε διενεργήθηκαν από τον προσφεύγοντα αλλά από πρόσωπο διαφορετικό και συνεπώς έκρινε ότι το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο που έλαβε ο λήπτης είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο.

Επειδή, η μη εξόφληση των δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή (ΠΟΛ.1216/1.10.2014).

Επειδή στην από 26/11/2020 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

-Προκύπτει ότι στο κρινόμενο τιμολόγιο έχει γίνει παρακράτηση 3% ως φόρου εργολάβων.

-Δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων-εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή.

-Δεν αποδεικνύεται ότι ο λήπτης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι αντισυμβαλλόμενες οντότητες του επίμαχου φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές, καθώς δεν αποδεικνύεται από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων το αντίθετο, ως εκ τούτου η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της παράβασης.

Επειδή το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Χανίων περί εικονικότητας του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών του προσφεύγοντος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ εδράζεται στη μη τεκμηρίωση του τρόπου εξόφλησης του επίμαχου φορολογικού στοιχείου από τον προσφεύγοντα και 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, η συναλλαγή για την οποία είχε εκδοθεί το κρινόμενο τιμολόγιο ήταν εικονικό. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, έχει νόμιμο έρεισμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

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 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από **26/04/2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Πρόστιμο Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/2020) Φορ. έτους 2014

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, συνολικό ποσό: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.