



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30-07-2020

Αριθμός απόφασης: 2266

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 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.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020 (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. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθ. /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων για το φορολογικό έτος 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων για το φορολογικό έτος 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **19.186,99€ (=47.967,48€ x 40%)** για το φορολογικό έτος 2014, διότι εξέδωσε ένα (1) εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με αριθ. /2014 συνολικής καθαρής αξίας 47.967,48€ πλέον Φ.Π.Α. 23% αξίας 11.032,52€, ήτοι συνολικού ποσού 59.000,00€. 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§6,9,10 & 11 του Ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με το άρθρο άρθ. 19§1, 2, 3 & 4 και το άρθ. 5§1,2,3,4,10, 11 & 12, άρθ. 9§1 και άρθ. 21§2 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 7§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 Ελέγχου αρθ. 7 του ν. 4337/2015 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθ. /2020 εντολής φορολογικού μερικού επιτόπιου ελέγχου για την περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014, αφορμή της οποίας αποτέλεσε το πληροφοριακό δελτίο που διαβιβάστηκε με το με αριθ. /2019 διαβιβαστικό της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής, Υποδιεύθυνση Γ', Τμήμα Γ2 προγραμματισμού και πληροφορικής, το οποίο αφορούσε την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Χανίων στην επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών την ενοικίαση τουριστικών κατοικιών, προέκυψε ότι ο προσφεύγων με αντικείμενο εργασιών «Πολιτικός μηχανικός» εξέδωσε το με αριθ. και με ημερομηνία έκδοσης 10-04-2014 χειρόγραφο Τιμολόγιο προς την εν λόγω επιχείρηση για εργασίες σκυροδέτησης κτιρίου με εκτοξευόμενο σκυρόδεμα στη θέση «.....» δήμου Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, επειδή η εξόφλησή του έγινε με επιταγές που επεστράφησαν στον ετερόρρυθμο εταίρο της εταιρείας, προκύπτει ότι οι εν λόγω εργασίες πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικό πρόσωπο από τον προσφεύγοντα και το εν λόγω φορολογικό στοιχείο κρίθηκε εικονικό, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Κ.Φ.Δ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος εσφαλμένως, ουσία αβάσιμα και σε κάθε περίπτωση με εσφαλμένη κρίση και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών έκρινε δήθεν ότι το με αρθ. /2014 φορολογικό στοιχείο έκδοσής του είναι εικονικό. Κατόπιν της με αριθ. /2020 Πρόσκλησης της φορολογικής αρχής προσκομίσθηκαν άμεσα το σύνολο των αιτηθέντων αρχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή.
- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει ακυρωτέα ως αόριστη και

αναιτιολόγητη καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έχουσα το βάρος απόδειξης της φερόμενης ως δήθεν εικονικότητας, δεν ανταποκρίθηκε σε αυτό.

- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει ακυρωτέα λόγω παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.
- Παραβιάζεται η αρχή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης.

Τέλος, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ/14-07-2021 υπόμνημά του την Υπεύθυνη Δήλωση του του και την Υπεύθυνη Δήλωση του του με την από 18-06-2021 βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19§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.

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. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **66§5 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, ορίζεται ότι:

«.....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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **18§9 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ)** ορίζεται ότι:

«9. 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, σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** 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 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 είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν

υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕ 1404/2015** «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 62§4 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, 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, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου επικαλούμενος, μεταξύ άλλων, ισχυρισμούς αφενός περί μη τήρησης της διαδικασίας της κλήσης προς ακρόαση και αφετέρου

αναφοράς περί λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου στην Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου δημιουργώντας ασάφεια, αοριστία και σύγχυση.

Επειδή, ναι μεν εκ παραδρομής στην πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά, ωστόσο τόσο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται αναλυτικά ότι επρόκειτο για έκδοση και όχι λήψη εικονικού τιμολογίου. Επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι αφενός τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 στην οποία ο προσφεύγων απάντησε με το με αριθ./2020 Υπόμνημα του και αφετέρου στην απάντηση του προσφεύγοντος προκύπτει η πλήρης κατανόηση του είδους της παράβασης από πλευράς του.

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 επιχείρησης 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, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων στην επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών την ενοικίαση τουριστικών κατοικιών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων με αντικείμενο εργασιών «Πολιτικός μηχανικός» εξέδωσε το με αριθ. και με ημερομηνία έκδοσης 10-04-2014 χειρόγραφο

Τιμολόγιο συνολικού ποσού 59.000,00€ προς την επιχείρηση «.....»
για εργασίες σκυροδέτησης κτιρίου με εκτοξευόμενο σκυρόδεμα στη θέση «.....»
δήμου βάσει του από 21-01-2014 συμφωνητικού.

Επειδή, για την εξόφληση του τιμολογίου αυτού, ο προσφεύγων είχε εκδώσει αποδείξεις είσπραξης, στις οποίες απεικονίζεται η σταδιακή αποπληρωμή του εκτελεσθέντος έργου, όπως παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Αριθμός απόδειξης	Ημερομηνία απόδειξης	Ποσό απόδειξης	Αιτιολογία απόδειξης	Αριθμός επιταγής	Ποσό επιταγής
4	14/01/2014	8.659,20	Προκαταβολή έναντι εργασιών βάσει συμφωνητικού		8.659,20
14	06/03/2014	38.620,80	Προκαταβολή έναντι εργασιών βάσει συμφωνητικού		38.620,80
7	13/03/2014	5.500,00	-		5.500,00
9	10/04/2014	6.221,000	Εξόφληση ολική τιμ. /2014		6.221,000
					59.001,00

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

Επειδή, με τη με αριθ. πρωτ. /2020 απάντηση διαπιστώθηκε ότι πλην της επιταγής με αριθμό ποσού 5.500,00€ η οποία εισπράχθηκε κανονικά από τον προσφεύγοντα, οι με αριθ. /2014, /2014 και /2014 επιταγές της είχαν πρώτη οπισθογράφηση από τον προσφεύγοντα με την επαγγελματική του σφραγίδα και δεύτερη οπισθογράφηση από τον κο , ο οποίος ήταν ετερόρρυθμος εταίρος της «.....».

Επειδή, επιπλέον, από το ταμειακό παραστατικό της τράπεζας διαπιστώθηκε ότι η

ταμειακή κίνηση που διενεργήθηκε ήταν η μεταφορά ισόποσων με τις εν λόγω επιταγές χρηματικών ποσών από τον με αριθ. λογαριασμό της επιχείρησης «.....» στον με αριθ. λογαριασμό του κου και αιτιολογία «ΚΤΘ ΙΔ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναγράφονται στη σελ. 27 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος κατέληξε ότι «δεν αποδεικνύεται η εξόφληση με τρόπο διάφορο από αυτό της επιταγής, εκτός από την ομολογία του προσφεύγοντος, χωρίς όμως την προσκόμιση ουσιαστικών και αναμφισβήτητων στοιχείων», ως εκ τούτου δεν προκύπτει η εκτέλεση των εργασιών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, συνεπώς το εν λόγω τιμολόγιο είναι εικονικό και καταλόγισε το υπό κρίση πρόστιμο.

Επειδή, ο προσφεύγων δέχεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ότι πληρωνόταν με μετρητά κατά τη διάρκεια του έργου σε εβδομαδιαία βάση για την εξόφληση των ημερομισθίων των εργαζομένων αλλά και για την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας των μηχανημάτων και της μετακίνησης των εργαζομένων και στο τέλος του έργου έλαβε επιταγές εξόφλησης για όλο το ποσό, τις οποίες οπισθογράφησε και έδωσε στον κο , αφού είχε ήδη εξοφληθεί με μετρητά. Μάλιστα, ο ίδιος ο προσφεύγων επισημαίνει ότι η εταιρεία «.....» είχε λάβει επιχορήγηση για το εν λόγω έργο στο πλαίσιο του προγράμματος ΕΣΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδόλως τίθεται θέμα εικονικότητας και ότι έγινε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων από πλευράς του ελέγχου καθόσον η κρίση του στηρίχτηκε αποκλειστικά στον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, προσκόμισε α) φάκελο με το ιστορικό εμπλοκής του στο έργο, στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά οι ανατιθέμενες σε εκείνον εργασίες, τα μηχανήματα ιδιοκτησίας του τα οποία χρησιμοποίησε στο πλαίσιο του έργου και οι προμηθευτές των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν, β) φωτοαντίγραφα παραστατικών (δελτίων αποστολής) των πρώτων υλών που προμηθεύτηκε, γ) φωτογραφίες από την εκτέλεση του έργου και δ) φωτοαντίγραφο του από 01-12-2013 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Κατασκευής Έργου.

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, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ.16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα». Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

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). 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, σύμφωνα με τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι υπαρκτό πρόσωπο φορολογικά και για το εν λόγω έτος είχε υποβάλει φορολογική δήλωση, είχε εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις και για το επίμαχο τιμολόγιο είχε γίνει παρακράτηση 3% ως φόρου εργολάβων ήτοι 1.439,02€.

Επειδή, επιπλέον στην από 18-01-2021 Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων αναγράφεται ότι από τα στοιχεία του υπό κρίση

φακέλου, όπως από τις προσκομιθείσες φωτογραφίες αποδεικνύεται η κατασκευή ενός έργου, χωρίς ωστόσο, όπως αναφέρεται, να δύναται να τεκμηριωθεί ποιος το εκτέλεσε.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε φωτοαντίγραφο του από 01-12-2013 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Κατασκευής Έργου, το οποίο κατατέθηκε στη ΔΟ.Υ. Χανίων, έλαβε αριθμό και φέρει βέβαιη ημερομηνία 21-01-2014.

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, για τα οποία ο έλεγχος στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν κάνει καμία αναφορά και δεν απορρίπτει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, 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 στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία να μην αφορούν εργασίες σε υπαρκτό έργο, ωστόσο ο έλεγχος στηριζόμενος αποκλειστικά στον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω τιμολογίων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εργασίες δε διενεργήθηκαν από τον προσφεύγοντα αλλά από πρόσωπο διαφορετικό και συνεπώς έκρινε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο λήπτης είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο.

Επειδή, για το χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως εικονικής πρέπει να εκτιμώνται τα επιμέρους στοιχεία και στο σύνολό τους. Δεν αρκεί η εκτίμηση κάθε μίας περίπτωσης, αλλά επιβάλλεται από το νόμο η εκτίμηση των δεδομένων του φακέλου και στο σύνολό τους (ΣτΕ 1664/04 Β' πενταμελές). Είναι γεγονός ότι απαιτείται συνολική εκτίμηση των επιμέρους πραγματικών στοιχείων, περιστατικών και δεδομένων που προκύπτουν σε μια υπόθεση, γιατί η περιπτωσιολογική μόνο εκτίμηση μπορεί να οδηγήσει σε λάθος, αφού η συνολική εικόνα είναι άθροισμα των επιμέρους στοιχείων, τα οποία από μόνα τους πολλές φορές φανερώνουν ένα τμήμα προς τη μια ή την άλλη κατεύθυνση και απαιτείται η

σύνδεση με άλλα στοιχεία για να προκύψει η όλη εικόνα και εξ αυτής η οποία συνολική εκτίμηση για το χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής (Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων - 3η έκδοση - 2005, σελ. 322, Δημ. Σταματόπουλος).

Επειδή, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1506/30-01-2017 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «Η έκθεση ελέγχου περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμοί..... 3. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.».

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η ως άνω συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί, όπως εξάλλου έχει ήδη αποδεχτεί ο έλεγχος, δεν αποδείχτηκε η συναλλακτική ανυπαρξία του προσφεύγοντος και πιο συγκεκριμένα ότι ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, ήτοι δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή και το προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες κατά το χρόνο που εκδόθηκαν τα τιμολόγια αυτά, δεν είχε εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις που σχετίζονται με το εν λόγω έργο, ούτε προκύπτει το εάν ελέγχθηκε η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών που περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αλλά και ούτε στοιχειοθετείται με συγκεκριμένες ελεγκτικές

επαληθεύσεις ότι το έργο εκτελέστηκε από διαφορετικό πρόσωπο δεδομένου ότι ο ίδιος ο έλεγχος αναφέρει ότι το έργο πραγματοποιήθηκε.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου βασίστηκε αποκλειστικά και μόνο στον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, χωρίς ωστόσο να παρέχεται καμιά αιτιολογία σύμφωνα με τα ανωτέρω στη με ημερομηνία θεώρησης 26-11-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου αρθ. 7 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, ούτε να παρατίθενται με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα, ούτε να παρέχονται επαρκείς και τεκμηριωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του ως προς την εικονικότητα και τον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτών και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της εκδόσεως τους (ΣτΕ 1542/2016).».

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

«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.».

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/07-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και πιο συγκεκριμένα την τροποποίηση της με αριθ. /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων για το φορολογικό έτος 2014.

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

Φορολογικό έτος 2014

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015: **0,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία 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 ι ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.