



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 17-5-2019
Αριθμός απόφασης: 1152

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18-1-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** **με ΑΦΜ:**....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Ενοικίασης έως επτά (7) Επιπλωμένων Δωματίων για μικρή διάρκεια» με έδρα τη, Τ.Κ., κατά των:
α) με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, **β)** με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.55 παρ.2δ του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, **γ)** με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 και **δ)** με αριθμό/2018

πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις από 21-1-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του με ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ.**/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **1.420,00€.**, λόγω λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου αγοράς παγίων, το οποίο δεν επέφερε μείωση στο φόρο εισοδήματος, καθώς η επιχείρηση δεν διενήργησε αποσβέσεις επί του ανωτέρω τιμολογίου.
- Με την υπ' αριθμ.**/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α προς επιστροφή της χρήσης 2014 και προσδιορίστηκε στο ποσό των **10.801,53€**, αντί του ποσού βάσει δήλωσης ύψους 14.067,53€, λόγω απόρριψης του Φ.Π.Α. εισροών ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, ποσού 3.266,00€
- Με την υπ' αριθμ.**/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω απόρριψης του Φ.Π.Α εισροών ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, ποσού **1.633,00€**,
- Με την υπ' αριθμ.**/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2014.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4093/2012, του Ν. 4337/2015 και του Ν.2859/2000 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ.**/...../...../2016** σχετικής εντολής ελέγχου, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, συντάχθηκαν οι από 13-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α., ΚΦΑΣ (ν.4093/2012 7 ν.4337/2015) και Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και εκδόθηκαν οι προβαλλόμενες πράξεις.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι υπ' αριθμ. πρωτ./2016 και/2016 αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 οι οποίες κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Λευκάδας και διαβιβάστηκαν αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας με το υπ' αριθμ./2016 διαβιβαστικό έγγραφο. Με τις ως άνω αιτήσεις ο προσφεύγων ζητά την επιστροφή ποσού 14.067,53€ για το φορολογικό έτος 2014 και ποσού 12.381,11€ για το φορολογικό έτος 2015.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν καθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το υπ' αριθμ./2014 Τιμολόγιο Πώλησης, με το οποίο ο προσφεύγων αγόρασε μεταλλικούς σκελετούς και στηθαία κιγκλιδώματα για μετατροπή υπαίθριου χώρου ποδηλάτου & wind surfing από την εταιρεία με ΑΦΜ:, είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς για τη μεταφορά των αγαθών εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ./2014 &/2014 Δελτία Αποστολής, σύμφωνα με τα οποία τα αγαθά μεταφέρθηκαν στο χώρο του λήπτη με τα με αριθμό κυκλοφορίας & ΦΙΧ ιδιοκτησίας του εκδότη. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι το φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας είχε τεθεί σε ακινησία από τις 5-3-2013. Περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η ποσότητα που τιμολογήθηκε με το υπ' αριθμ./2014 τιμολόγιο πώλησης, λόγω του όγκου και του βάρους της δεν θα μπορούσε να μετακινηθεί από το εν κυκλοφορία όχημα της εκδότριας.

Τέλος, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, κατά την αυτοψία στην επιχείρηση του προσφεύγοντα στις 10-4-2017, βρέθηκαν εγκατεστημένα τα αγαθά, όπως περιγράφονται επί του ανωτέρω τιμολογίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή** προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, για τους εξής λόγους:

1. Ανυπαρξία παράβασης. Το γεγονός ότι σε ένα από τα δύο Δελτία αποστολής που συνόδευαν τα αγορασθέντα αγαθά του εν λόγω Τιμολογίου αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, το οποίο ήταν ήδη σε ακινησία δεν αποδεικνύει την εικονικότητα του τιμολογίου. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η φορολογική αρχή
2. Καλή πίστη του λήπτη. Το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε από φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, έχει εκδοθεί νομότυπα και έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς ο προσφεύγων νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης επί του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.1 περ. ε' του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση: Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από

αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «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 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, στο Ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι, « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι, « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

...»,

στο δε άρθρο 33 παρ 4 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι, «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.... Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή, β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

- i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
- ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
- iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.....

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07,C-74/08).

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και

την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « *1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων

δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, *Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862*).

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή, επιπλέον, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 506/2012).

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ. Πρωτ.:/2007, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.”

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- ο έλεγχος κατά την αυτοψία του στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα στις 10-4-2017 διαπίστωσε την ύπαρξη των κατασκευών για τις οποίες χρησιμοποιήθηκαν τα υλικά που τιμολογήθηκαν με το υπ' αριθμ./2014 τιμολόγιο πώλησης έκδοσης της εταιρείας, όπως βεβαιώνεται στη σελ. 5 της από 13-12-2018 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.
- Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα του σώματος τριών επιταγών της (με αριθμό/2014,/2015 &/2015) που εκδόθηκαν σε διαταγή της εταιρείας της εταιρείας

..... ποσού 5.000€, 9.000€ & 3.266€ αντίστοιχα, καθώς και την κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού που φαίνεται η εξόφληση των εν λόγω επιταγών.

- Από τον έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι το επίμαχο τιμολόγιο εκδόθηκε από την εταιρεία με ΑΦΜ: και έδρα τη ΒΙ.ΠΕ. Πρέβεζας. Πρόκειται για πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, ήτοι, έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του και έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή. Κατά την ελεγχόμενη χρήση είχε καταθέσει δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α ενώ είχε φορολογητέες εισροές που μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση του ως άνω τιμολογίου. Περαιτέρω, στη χρήση 2014 έχει υποβάλει Οριστική Δήλωση Φ.Μ.Υ. από την οποία φαίνεται ότι απασχόλησε εργατικό δυναμικό.
- Προσκομίσθηκε κατάσταση συμφωνητικών Β' τριμήνου 2014 που κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λευκάδας (υπ' αριθμ. πρωτ...../2014), από την οποία προκύπτει η ύπαρξη ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ του προσφεύγοντα και της εταιρείας που αφορά σε εργασία και προμήθεια υλικών για: Στηθαία κιγκλιδώματα, μεταλλικό σκελετό- εξώστες για υπαίθριο χώρο wind surfing.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η αναγραφή στο υπ' αριθμ. /2014 Δελτίο Αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου της εκδότριας επιχείρησης που ήταν σε ακινησία, δεν αποτελεί αδιαμφισβήτητη απόδειξη της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του επίμαχου τιμολογίου, αλλά απλώς μία ένδειξη, η οποία δεν επιβεβαιώνεται ελλείψει ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ανεπαρκής, δεδομένου ότι ούτε στην πράξη επιβολής προστίμου, ούτε και στην έκθεση ελέγχου αναγράφονται με σαφήνεια τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αρ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--	----------------	----------------	-----------------	---

Αξία φορολογητέων εκροών	11.274,97	11.274,97	11.274,97	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	65.625,09	51.425,09	65.625,09	0,00
Φόρος εκροών	746,49 €	746,49 €	746,49 €	0,00
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	15.954,29 €	12.688,29 €	15.954,29 €	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή	15.207,80 €	11.941,80 €	15.207,80 €	0,00

2) Επί της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρ. 55 παρ.2δ του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.633,00 €	0,00 €

3) Επί της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.7 παρ.3 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014.

Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.420,00 €	0,00 €

4) Επί της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00 €	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση.