



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 25/4/2023

Αριθμός Απόφασης:222

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του Αστικού Συνεταιρισμού Περιορισμένης Ευθύνης, με την επωνυμία, που εδρεύει με ΑΦΜ, κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, (άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015) και της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθμ.....εντολής μερικού ελέγχου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος ορθής τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων του ΠΔ 186/1992 φορολογικού έτους 2012.

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ(αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ).

Με το παραπάνω έγγραφο, διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ το από δελτίο πληροφοριών, που αφορά την προσφεύγουσα και η απόΈκθεση μερικού ελέγχου Π.Δ 186/1992,Ν.4093/2012 & ΚΦΔ, που αφορά την επιχείρηση«Υπηρεσίες φορτοεκφόρτωσης»,

Από την σχετική έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, είναι λήπτης τριών (3) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ποσού 4.519,20 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ποσού 961,42 ευρώ, που εξέδωσε η προαναφερθείσα ατομική επιχείρηση.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου ΠΔ 186/1992, τα ως άνω τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ, μετά την κατάθεση εκ μέρους της προσφεύγουσας των απόψεων της επί του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 ΚΦΔ, δεν έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία (ΤΠ-ΔΑ) τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία από την επιχείρηση, είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Από τον έλεγχο, για τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε το πρόστιμο που προβλέπει το άρθρου 7 παρ.3 και το άρθρο 79 ν.4472/2017,με την έκδοση της υπ'αριθμ. αρ. με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.807,68 ευρώ, ήτοι ποσοστού 40% της καθαρής αξίας των τριών (3) τιμολογίων ($4.519,20 \times 40\% = 1.807,68$, ποσό που είναι μικρότερο & ευμενέστερο από το προβλεπόμενο της περ.ε της παρ.2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσό 2.500,00 ευρώ.

Με την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<-Μη απόδειξη οποιασδήποτε εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Πραγματικές συναλλαγές με φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, βάσει ιδιωτικών συμφωνητικών. Καλόπιστος λήπτης.

-Πληρωμές τιμολογίων με τραπεζικό μέσο (επιταγές):

α) το με αριθμό τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, συνολικού ποσού 1.576,37 ευρώ, εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμό επιταγής της, με ημερομηνία εκδόσεως την, πληρωτέα από τον με Νο λογαριασμό στην άνω τράπεζα, β) το με αριθμό τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, συνολικού ποσού 881,40 ευρώ , εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμό επιταγής της, με ημερομηνία εκδόσεως την, πληρωτέα από τον με Νολογαριασμό στην άνω τράπεζα και γ) το με αριθμό τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, συνολικού ποσού 3.022,85 ευρώ ,

εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμόεπιταγής της , με φερόμενη ημερομηνία εκδόσεως την, πληρωτέα από τον με Νολογαριασμό στην άνω τράπεζα, και οι οποίες όλες εμφανίσθηκαν και εξοφλήθηκαν από την πληρώτρια Τράπεζα.

-οι διαπιστώσεις ελέγχου, αναφέρονται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων και την φορολογική του συμπεριφορά και ουδώς σχετίζονται με την συναλλακτική πρακτική και φορολογική εικόνα της επιχείρησής μου>>.

* * * * *

Επειδή, με τις διατάξεις του 28 παρ.2 του Ν. 4174/2013 ,ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό

Περαιτέρω στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» και στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 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 διάταξη του ν.2523/1997 : «.....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. 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.»

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 αντισυμβαλλομένου 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 506/2012).

Επειδή, με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013 όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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, ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση 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 (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣΤΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε :

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣΤΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, το βάρος απόδειξης τόσο της ανυπαρξίας της συναλλαγής και της εξ αυτής εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου, όσο και της συναλλαγής με πρόσωπο διάφορο του εκδότη του στοιχείου, καθώς και της κακής πίστης του λήπτη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου του, φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣΤΕ 494/2009, 466/2008, 3411/2004 κ.ά).

Επειδή ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφ' όσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του (βλ. ΣΤΕ972/2020, ΣΤΕ 1238/2018, ΣΤΕ 2223/1995, ΣΤΕ 1217/1995, ΣΤΕ 212/1998, ΣΤΕ 1553/2003 ΔΦΝ 2004.702, ΔΕΕ 2004.711, Λογιστής 2004.497, ΣΤΕ 547/2006 Λογιστής 2006.981, ΣΤΕ 1653/2006, ΔΕφΠειρ 732/1989, ΔΕφΘεσ 10/1999 ΔΦΝ 1999.1480, ΔΕφΑθ 2901/2000 ΔΦΝ 2000.286, ΔΕφΘεσ 1427/2004 ΔΦΝ 2005.1976, ΔΕΔ Αθηνών 2135/2020 1224/2020, ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 442/2019).

Επειδή, το ΣΤΕ με την υπ' αριθμό 2115/2017 σχετικά με «Εικονική συναλλαγή - Εικονικό τιμολόγιο - Βάρος απόδειξης», έκρινε ότι 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 το 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 έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή 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...)

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται, ότι για τις συναλλαγές της με την επιχείρηση, προέβη στην εξόφληση αυτών, ως εξής: α) το με αριθμό, συνολικού ποσού 1.576,37 ευρώ, εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμόεπιταγής της, με ημερομηνία εκδόσεως την, πληρωτέα από τον με Νολογαριασμό που διατηρεί στην ως άνω τράπεζα, β) το με αριθμό, συνολικού ποσού 881,40 ευρώ, εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμόεπιταγής της, με ημερομηνία εκδόσεως την, πληρωτέα από τον με Νολογαριασμό που διατηρεί στην ως άνω τράπεζα και γ) το με αριθμό, συνολικού ποσού 3.022,85 ευρώ, εξοφλήθηκε διά εκδόσεως και μεταβιβάσεως της ισόποσης με αριθμόεπιταγής της, με φερόμενη ημερομηνία εκδόσεως την, πληρωτέα από τον με Νολογαριασμό που διατηρεί στην ως άνω τράπεζα.

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι όλες εμφανίσθηκαν και εξοφλήθηκαν από την πληρώτρια

Τράπεζα, προσκομίζοντας και σχετικά έγγραφα από την

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων χωρίς να προβεί σε ουσιαστική ελεγκτική διαδικασία σε ό,τι αφορά την προσφεύγουσα, δηλαδή χωρίς, μεταξύ άλλων, να εξετάσει και να αξιολογήσει το γεγονός ότι το σύνολο των τιμολογίων έκδοσης του εξοφλήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής(επιταγές).

Όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ, στη σελίδα 4 αναφέρονται τα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και στις διαπιστώσεις με αρίθμηση 14 και 15 δεν αναγράφεται ποια επιχείρηση αφορά ο τρόπος εξόφλησης των εκδοθέντων τιμολογίων του ως άνω εκδότη.

Από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ με ημερομηνίαπου αφορά τον προκύπτει ότι οι διαπιστώσεις με αρίθμηση 14 και 15 αφορούν τις επιχειρήσεις» και ουδόλως την προσφεύγουσα, για την οποία δεν αναφέρονται ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά συντάχθηκε πληροφοριακό δελτίο προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ για τη σχετική έρευνα, βάσει των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων που δήλωσαν το ως άνω φυσικό πρόσωπο ως προμηθευτή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στη σχετική απόΈκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται ότι είναι πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, η οποία συνίσταται στην αοριστία της έκθεσης ελέγχου, που καθιστά επιβεβλημένη τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθεί για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του Κ.Φ.Δ, 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

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 ΚΦΔ, 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.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής με ID του Αστικού Συνεταιρισμού Περιορισμένης Ευθύνης, με την επωνυμία, ΑΦΜ, με την ακύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και την επανάληψη διαδικασίας σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η 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.