



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 17-05-2019

Αριθμός απόφασης: 1585

**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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., η οποία εδρεύει στην ....., οδός ....., αρ. ...., κατά της υπ' αριθ. ..../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'

ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

4. Την υπ' αριθ. ....../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009), της οποίας ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
6. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» 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' αριθ. ....../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997)** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 190,00€ (=380,00€ x 50%), καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 περ. δ', όπως κωδικοποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή επιστράφηκε ή δεν επιδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικό ποσό φόρου για καταβολή.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 12-12-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997 και άρθρο 79 ν. 4472/2017) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, .....

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ. ....../2018 γραπτής εντολής επανελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε με αφορμή το διαβιβασθέν από τη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, με αρ. πρωτ. ....../2014 Δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' (ΙΓ', ΙΘ', ΚΓ') ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ το με αριθ. πρωτ. ....../2014 με επισυναπτόμενη την από 05-09-2014 έκθεση ελέγχου

επεξεργασίας Κ.Β.Σ της ίδιας Δ.Ο.Υ. Με το παραπάνω Δελτίο κοινοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ τα αποτελέσματα από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., η οποία ήταν εκδότρια εικονικών τιμολογίων.

Εν συνεχεία, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με αρ. πρωτ. .... /2014 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο αφορούσε, μεταξύ άλλων επιχειρήσεων, και την προσφεύγουσα επιχείρηση, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....»

Πιο συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2008 εκδόθηκε προς την προσφεύγουσα εταιρεία από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. .... παραστατικό (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 2.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 380,00€, ήτοι συνολικής αξίας 2.380,00€.

Επίσης, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο με τις διατάξεις του ν. 3888/2010.

Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση στον έλεγχο προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Η προσφεύγουσα σύνηψε το με αριθ. πρωτ. .... /2008 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης με την εταιρεία ..... με έδρα ..... και Α.Φ.Μ. ...., το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, για την εκτέλεση των κάτωθι εργασιών:

- ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ
- ΥΔΡΑΥΛΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ
- ΕΛΑΙΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΙ
- ΞΥΛΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ
- ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ

2. Η προσφεύγουσα σύνηψε ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης με την εταιρεία '.....', με έδρα ....., ..... και Α.Φ.Μ. ...., αναθέτοντας στη δεύτερη την εκτέλεση των επιχρισμάτων στο ως άνω έργο. Αυτό το συμφωνητικό δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς δεν ήταν υποχρεωτικό λόγω συμφωνηθέντος τιμήματος (αξία έργου μικρότερη των 6.000,00 €).

3. Για τις ως άνω εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε ο υπεργολάβος ..... , εξέδωσε το με αρ. .... /2008 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 380,00€, ήτοι συνολικής αξίας 2.380,00€.
4. Το ως άνω Τ.Π.Υ. εξοφλήθηκε τοις μετρητοίς καθώς δεν ήταν υποχρεωτική η εξόφλησή του μέσω τραπεζικού συστήματος κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.)
5. Για την ως άνω αμοιβή του φερόμενου ως υπεργολάβου ..... , παρακρατήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση φόρος 3% αξίας 60,00 €, ο οποίος συμπεριλήφθηκε στη με τη με αρ. .... /2009 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων και αποδόθηκε στο Δημόσιο με το διπλότυπο Νο. .... /2009.
6. Η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε βεβαίωση παρακράτησης φόρου 3% προς τον ..... , για φορολογική χρήση.
7. Η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε την ως άνω κρινόμενη δαπάνη στα βιβλία της, εκπίπτοντας την καθαρή του αξία από τα ακαθάριστα έσοδά της καθώς και εξέπρεσε τον αντίστοιχο φόρο εισορών από το φόρο εκροών της.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος δε δύναται να τεκμηριώσει ότι η εν λόγω συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε. Επιπλέον, τα ευρήματα δεν επιτρέπουν στον έλεγχο να υπολογίσει εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά της κέρδη καθώς για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων.

Σε σχέση με τον φερόμενο ως υπεργολάβο ..... και καθώς ο τελευταίος κρίθηκε με τα όσα αναφέρονται στην από 05-09-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν αλλά από τρίτο πρόσωπο και προσδιορίζει το αποτέλεσμα της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο αφαιρώντας την αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου από τις δαπάνες της ως λογιστική διαφορά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε το με αρ. .... /2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013 και εξέδωσε το με αριθμό

...../2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 καθώς και συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010. Τέλος, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων διά του νομίμου εκπροσώπου της, απάντησε με το με αρ. πρωτ. ....../2018 έγγραφό της στο οποίο δήλωσε ότι δε δέχεται τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η υπ' αριθ. ....../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009), προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικής πράξης για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008).

Με το δεύτερο λόγο της κρινόμενης προσφυγής η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έκδοση της επίδικης προσβαλλόμενης πράξης είναι άκυρη, λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου προς τούτο. Πιο συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι για τη χρήση 2008 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου είχε υποπέσει στο γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής κι επικαλείται σχετικά τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/1994. Στηρίζει, δε, τον ισχυρισμό του αυτόν στην με αριθμό 172/2018 απόφαση του ΣτΕ.. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση του αποκλείεται η εφαρμογή της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., διότι το επικαλούμενο σε βάρος του, από την αντίδικο φορολογική αρχή, στοιχείο ήταν στην πλήρη γνώση του Προϊσταμένου της αντιδίκου Δ.Ο.Υ από το έτος 2014, δηλαδή πριν των ημερομηνιών λήξης της κανονικής (πενταετούς διάρκειας) προθεσμίας παραγραφής του, 31/12/2014. Συνεπώς, αναφέρει δεν συνιστά νόμιμο συμπληρωματικό στοιχεία. Επίσης, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για οριστικά περαιωθείσα χρήση κατά παράβαση των άρθρων 68§2 του ν. 2238/94 και 9 του ν.3888/2010, δεδομένου ότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν τη διενέργεια επανελέγχου ούτε επικαλείται, ούτε υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία.

- Μη ύπαρξη εικονικότητας των σχετικών στοιχείων – Καλή πίστη της εταιρείας τους ως λήπτριας των στοιχείων.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι σχετικές συναλλαγές ήταν πραγματικές και οι σχετικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν κανονικά από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, προς την οποία κατέβαλε την συμφωνηθείσα εγγράφως αμοιβή της. Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι το συμπέρασμα περί εικονικότητας των υπό κρίση στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης είναι παντελώς αυθαίρετο, εσφαλμένο και ανατιολόγητο, διότι τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται η από 05-09-2014 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, ήτοι η μη υποβολή δηλώσεων εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικών καταστάσεων και η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση του ..... , δεν συνιστούν τη συναλλαγή εικονική ούτε ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Αφετέρου δε, υποστηρίζει ότι η εταιρεία τους υπήρξε απόλυτα καλόπιστη ως προς τη λήψη των σχετικών φορολογικών στοιχείων, ουδόλως δε υφίσταται, αλλά ούτε αποδεικνύεται γνώση ως προς τη φερόμενη εικονικότητα, με αποτέλεσμα να η δύναται να τους αποδοθεί σχετική φορολογική παράβαση.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)**, ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής

ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) .... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

**Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§§2,3 του ν.3212/2013, ορίζεται ότι:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις,

προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣτΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των

τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος ΣτΕ 2122/2012.

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (Α' 175/30.9.2010) ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους», στο άρθρο 3 ότι: «1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009. 2. Για την υπαγωγή στις ρυθμίσεις, ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται εκείνες που μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου: α) δεν έχει αρχίσει ο έλεγχος ή έχει αρχίσει και δεν έχει περατωθεί...» και στο υπό τον τίτλο «Διαδικασία περαίωσης» άρθρο 9 ότι: «1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματά της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα για καθεμία υπόθεση περιέχει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: ... 2. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα αποστέλλεται ταχυδρομικά από τη Γ.Γ.Π.Σ. στον επιτηδευματία που αφορά, με

ενημέρωση της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. 3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα ... 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Ειδικότερα, για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του Ν. 3888/2010, δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην περαίωση. Συνεπώς, αποκλείεται η έκδοση φύλλου ελέγχου επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ήδη κατά την περαίωση, έστω και αν αυτά δεν

είχαν ληφθεί υπ' όψη (πρβλ. Σ.τ.Ε. 3953/2011, 3705/2011, 3296/2008, 574/2007, 2426/2002, 2703/1997, 2473/1996 κλπ.).

**Επειδή**, από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης κατά κανόνα παραγράφεται εντός πενταετίας. Κατ' εξαίρεση η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται στη δεκαετία στις περιπτώσεις ανακρίβειας ή περιέλευσης στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, βάσει των οποίων εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει δηλωθεί (πρβλ ΣτΕ 1623,1625/2016 7μελής,888,890/2016). Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημοσίας υπηρεσίας-, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 494, 3947/2012, 3951/2011, 304/2003 κ.ά.).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 12-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ..... , διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για την περαιωθείσα χρήση, δυνάμει της με αριθ. .... /2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει για τη χρήση 2008 με τον ν. 3888/2010, αποδεχόμενη το περιεχόμενο του υπ' αριθ. .... /2010 εκκαθαριστικού σημειώματος του Ν.3888/2010 και αφορμή του επιδικού ελέγχου ήταν το με αρ. πρωτ. .... /2014 Δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' (ΙΓ', ΙΘ', ΚΓ') Αθηνών, **το οποίο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο**, και αποτέλεσε για τον Προϊστάμενο νέο συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια της παρ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ που δικαιολογεί τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου.

**Επειδή**, λόγω του προαναφερόμενου συμπληρωματικού στοιχείου ο έλεγχος της υπηρεσίας μας, σε συνέχεια του με αριθμό .... /10 αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης, το οποίο η προσφεύγουσα είχε αποδεχθεί και είχε εξοφλήσει το σχετικό φόρο, συνέταξε το με αριθμό .... /..... /2018 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, ποσού 6.250,13€ και το κοινοποίησε στην προσφεύγουσα από κοινού με αρ. .... /2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62

του ν. 4174/2013 και με το με αριθ. ....../2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015. Η προσφεύγουσα δεν προέβη σε αποδοχή του παραπάνω Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

**Επειδή**, πράγματι σε περίπτωση οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσης κατ' εφαρμογή της διαδικασίας που προβλέπουν οι ως άνω διατάξεις, κωλύεται η φορολογική αρχή να διενεργήσει έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για την ίδια χρήση και να εκδώσει πράξη επιβολής φόρου. Ωστόσο, επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, όπως, επίσης και με το άρθρο 25 § 5 του Ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου, που έχει ήδη ελεγχθεί μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής και ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, ήτοι κατά την αποδοχή του Σημειώματος Περαιώσης, προκύπτει ότι νόμιμα η Φορολογική Διοίκηση άσκησε το δικαίωμά της περί ελέγχου της υπόθεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο διενεργηθείς βάσει του προαναφερόμενου νέου στοιχείου έλεγχος από Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ στην προσφεύγουσα, είναι επανέλεγχος λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και ορθά διενεργήθηκε εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του ν 2238/1994 δεκαετίας, διότι, όπως προαναφέραμε αφορούσε το περαιωμένο επίδοκο οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008), βάσει των σχετικών διατάξεων του Ν. 3888/2010. Άλλωστε, κάθε άλλος έλεγχος στην περίπτωση της θα ήταν ανεπίτρεπτος τόσο εντός όσο και εκτός της πενταετίας χωρίς νέα στοιχεία, πλην του επανελέγχου που διενεργήθηκε, διότι οι φορολογικές υποθέσεις επί της υποβληθείσας δήλωσή της για τη χρήση αυτή είχαν περαιωθεί οριστικά.

Επειδή, αναλυτικότερα, για την ένδικη χρήση 2008 ο επανέλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΖΩΝΩΝ σε βάρος της προσφεύγουσας με τις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, περιορίστηκε ελεγκτικά μόνο στο ένα (1) εικονικό συμπληρωματικό στοιχείο που διαβιβάστηκε σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο και βάσει αυτού ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τον επιπλέον κύριο και πρόσθετο φόρο χωρίς να επεκταθεί σε περαιτέρω έλεγχο. Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την **19-12-2018.**

Κατόπιν όλων των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι για τον έλεγχο το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών, στο οποίο στηρίχθηκε, ο καταλογισμός του ένδικου φόρου κατά την ένδικη περαιωμένη χρήση, αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο» της παρ.2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994 και με τα δελτία αυτό διαπιστώθηκε η εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα στα τηρούμενα βιβλία της. Συνεπώς, κατά παρέκκλιση του γενικού κανόνα πενταετούς παραγραφής για έκδοση πράξης επιβολής φόρου, εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή η δεκαετής παραγραφή σύμφωνα με το άρθρο 84§4 του ίδιου νόμου για το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου, η οποία για την ένδικη χρήση 2008 συμπληρώνεται στις 31-12-2019 και ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη χρήση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη εικονικότητας και συνδρομής καλής πίστης**

**Επειδή,** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 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 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 το **άρθρο 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α', 170)**, όπως οι **παράγραφοι 1 και 2** αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή νοείται: α)..... 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 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 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....

2 ..... α)..... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα)..... δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας

συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. δ) Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170)**, που προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: ..... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή ..... φόρου, ..... τιμωρείται

..... Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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. 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 .....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** 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), 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**, 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). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.( ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 8§12 του ν. 1882/1990** ορίζεται ότι:

«Οποίος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

**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 την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ο έλεγχος έκρινε ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε με το φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 2.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 380,00€, ήτοι συνολικής αξίας 2.380,00€, με εκδότη την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. .... και λήπτη την προσφεύγουσα

εταιρεία αφορούσε εικονική συναλλαγή ως προς το πρόσωπο του εκδότη (υπαρκτή συναλλαγή με διαφορετικό πρόσωπο).

**Επειδή**, σύμφωνα με τα όσα αναγράφονται στην από 12-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 του ν. 4337/2016) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν αλλά από τρίτο πρόσωπο, και προσδιορίζει το αποτέλεσμα της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο αφαιρώντας την αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου από τις δαπάνες της ως λογιστική διαφορά, βάσει των οριζόμενων στα άρθρα 30 και 31 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

**Επειδή**, ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της έκανε την εν λόγω ανακαίνιση και συνεπώς όλες τις απαραίτητες εργασίες, όπως η εργασία των επιχρισμάτων, για την παράδοση του έργου, ήτοι πραγματοποιήθηκε η εν λόγω εργασία.

**Επειδή**, τις ως άνω εργασίες επιχρισμάτων στο ως άνω έργο φέρεται να εκτέλεσε ο υπεργολάβος ..... με Α.Φ.Μ. .... με τον οποίο η προσφεύγουσα σύνηψε ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης, το οποίο δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς δεν ήταν υποχρεωτικό λόγω συμφωνηθέντος τιμήματος (αξία έργου μικρότερη των 6.000,00€).

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, ήτοι πρόσωπο που είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του με αντικείμενο εργασιών «.....» και έδρα την οδό ..... αρ. ...., .....

**Επειδή**, το Τ.Π.Υ. που εκδόθηκε από την επιχείρηση ..... καθαρής αξίας 2.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 380,00€, ήτοι συνολικής αξίας 2.380,00€ εξοφλήθηκε τοις μετρητοίς καθώς δεν ήταν υποχρεωτική η εξόφλησή του μέσω τραπεζικού συστήματος κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη με αριθ. .... /2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 - 31/12/2008 η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.481.631,74€ και καθαρά κέρδη 208.140,19€ και ως εκ τούτου, η αξία του ως

άνω ληφθέντος φορολογικού στοιχείου είναι πολύ χαμηλή σε σύγκριση με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, ήτοι μόλις 0,13%  $(= (2.000\text{€} / 1.481.631,74\text{€}) \times 100)$ .

**Επειδή**, για την ως άνω αμοιβή του φερόμενου ως υπεργολάβου ..... , παρακρατήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση φόρος 3% αξίας 60,00€, ο οποίος συμπεριλήφθηκε στη με τη με αρ. .... /2009 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων και αποδόθηκε στο Δημόσιο με το διπλότυπο Νο. .... /2009. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε βεβαίωση παρακράτησης φόρου 3% προς τον ..... , για φορολογική χρήση και συμπεριέλαβε την ως άνω κρινόμενη δαπάνη στα βιβλία της, εκπίπτοντας την καθαρή του αξία από τα ακαθάριστα έσοδά της καθώς και εξέπεσε τον αντίστοιχο φόρο εισροών από το φόρο εκροών της.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS η προσφεύγουσα δεν έχει υποπέσει σε άλλες παραβάσεις, καθώς επίσης έχει εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις της.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 12-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 του ν. 4337/2016) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και συγκεκριμένα στη σελίδα 8 αυτής όπου μεταφέρεται σχετικό απόσπασμα της από 05/09/2014 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, σχετικά με τα αποτελέσματα από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. .... , αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στις 13.02.2014 θυροκόλλησε, στη διεύθυνση ..... την ..... /2014 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Αν και παρήλθε η προθεσμία των πέντε ημερών ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Σε απάντηση του με αρ. πρωτ. .... /2014 εγγράφου της Δ.Ο.Υ., ΙΓ' Αθηνών, το Ι.Κ.Α. - ..... , τους πληροφόρησε ότι δεν έχει απογραφεί εργοδότης με τα στοιχεία του ελεγχόμενου.

Στο αρχείο των συγκεντρωτικών καταστάσεων φαίνεται υπόχρεος υποβολής για τα έτη 2008, 2009, 2010 και 2012 γιατί δηλώθηκε από άλλους επιτηδευματίες για συναλλαγές 55.500,00 € + 401,83 €, 65.834,47 €, 5.600 € και 3.400,00 αντίστοιχα.

Επειδή, για τις συναλλαγές αυτές των 55.000,00 του 2008, 65.834,47 € για το 2009, 5.600,00 για το 2010 και 3.400,00 € για το 2012 δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και

δεν υπάρχουν αγορές παρά μόνο 401,83 € το 2008, και επειδή δεν προσήλθε για να προσκομίσει τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, κρίνεται ότι οι συναλλαγές αυτές είναι εικονικές. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, θυροκόλλησε την 11/06/2014, το ...../2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 3 του ν. 4174/2013. Αν και παρήλθε η προθεσμία είκοσι ημερών, ο ελεγχόμενος δεν προσήλθε για να διατυπώσει τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις».

**Επειδή,** στηριζόμενος στα ως άνω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο η επιχείρηση με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. .... ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή,** ωστόσο, το γεγονός ότι η ως άνω επιχείρηση αναζητήθηκε κατά το έτος 2014 και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία δεν συνεπάγεται ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη.

**Επειδή,** το γεγονός ότι δεν έχει απογραφεί εργοδότης με τα στοιχεία της ως άνω επιχείρησης δεν προσθέτει τίποτα καθότι η συγκεκριμένη υπηρεσία, ήτοι η εκτέλεση των επιχρισμάτων, δεν απαιτεί λόγω του μεγέθους της εργασίας προσωπικό ενώ τα υλικά τα αγοράζει ο «εργοδότης».

**Επειδή,** από τα ως άνω λεπτομερώς εκτεθέντα α) η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση, β) η φύση της εργασίας (επιχρίσματα), η οποία δεν απαιτεί κατ' ανάγκη την απογραφή της εκδότριας στο ΙΚΑ ως εργοδότης, γ) η μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν είναι επαρκείς λόγοι και δε μπορούν με βεβαιότητα να στοιχειοθετήσουν και να αποδείξουν, στην υπό κρίση περίπτωση, την εικονικότητα του επίμαχου ληφθέντος φορολογικού στοιχείου, είτε στο σύνολό του είτε ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Κατόπιν των ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η ως άνω συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί, όπως εξάλλου έχει ήδη αποδεχτεί ο έλεγχος, και έχουν τηρηθεί και εκπληρωθεί οι φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας, **ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. .... /17-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση της:

1) ...../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009).

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

**Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008 - 31/12/2008**

Πρόστιμο άρθρου 6 του ν. 2523/1197:        **0,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.