



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 02/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1657

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία , ΑΦΜ , με έδρα τα , κατά της υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **13.800,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το ως άνω χρονικό διάστημα έλαβε από την επιχείρηση , ΑΦΜ , τα κάτωθι τρία (3) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία:

A/A	Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία
1	Τ.Π.Υ.	 /25-02-2008	20.000,00
2	Τ.Π.Υ.	 /13-03-2008	28.500,00
3	Τ.Π.Υ.	 /31-03-2008	20.500,00
ΣΥΝΟΛΟ			69.000,00

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 27/12/2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /13-12-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /06-07-2017 Πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής Αιγαίου, με το οποίο η Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενημερώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2007 και 2008 εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ η παραπάνω εκδότρια εταιρεία με Α.Φ.Μ.

..... και με δηλωμένη έδρα επί της οδού , αρμοδιότητος Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για παροχή υπηρεσιών, οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, από την ουσιαστικά ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ υπό έλεγχο επιχείρηση

Με βάση τα παραπάνω, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, δεν υιοθέτησε το πόρισμα της έκθεσης της ως δεδομένο, αλλά διενεργώντας το δικό της έλεγχο, εξέτασε τα διαλαμβανόμενα γεγονότα και λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης της προσφεύγουσας και αφού εκτίμησε:

α) τα όσα είχε επικαλεστεί η προσφεύγουσα στο υπόμνημα που είχε καταθέσει στον προηγούμενο έλεγχο της χρήσης 2007, με το οποίο παρέπεμπε στο με αριθμ. πρωτ. /11-05-2015 υπόμνημα που είχε καταθέσει στο Σ.Δ.Ο.Ε., με το οποίο αποδεχόταν την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των τιμολογίων της , καθώς οι σχετικές εργασίες – μελέτες είχαν πραγματοποιηθεί,

β) την έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1192 (Κ.Β.Σ.) της εκδότριας εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ

γ) τα όσα εμπεριέχονται στον πλήρη φάκελο της υπόθεσης που μεταφέρθηκε από την Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. στην Α.Α.Δ.Ε. (συμβάσεις- τιμολόγια),

δ) το γεγονός ότι από της περιγραφές των ληφθέντων (εικονικών) τιμολογίων, υπάρχουν αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια από την προσφεύγουσα για παροχή υπηρεσιών προς πελάτες της, τα οποία, με βάση τις περιγραφές που φέρουν, αποδεικνύεται ότι τα έργα πράγματι εκτελέστηκαν,

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τελικώς οι ανατεθείσες εργασίες προς την , όντως είχαν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό.

Λόγω της παραπάνω παράβασης (λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ), η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ολικά η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η παραπάνω πράξη επιβολής προστίμου είναι άκυρη, ανυπόστατη και ανατιολόγητη, διότι δεν αναφέρεται σε αυτήν η εκδότρια επιχείρηση και δε μνημονεύεται σε αυτήν η σχετική έκθεση ελέγχου πάνω στην οποία στηρίζεται.

2. Σε ουδεμία περίπτωση τα αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία στην επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου δεν είναι εικονικά, καθώς υπάρχουν οι σχετικές συμβάσεις μεταξύ του Διαχειριστή της και της αντισυμβαλλομένης επιχειρήσεως για τις παρασχεθείσες από αυτήν υπηρεσίες, για την εξόφληση των συναλλαγών αυτών υπάρχουν για κάθε τιμολόγιο, αξιόγραφα και τραπεζικοί λογαριασμοί, για όλες τις συναλλαγές με την παραπάνω εταιρεία υπάρχει έκδοση θεωρημένων τιμολογίων, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα θεωρημένα βιβλία της, οι συναλλαγές αυτές έχουν

συμπεριληφθεί στις καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 και οι υπηρεσίες που παρέσχε η αντισυμβαλλόμενη εταιρία είναι αμιγώς ηλεκτρονικές και ως εκ τούτου αφήνουν πάντα ηλεκτρονικά ίχνη, μη δυνάμενες συνεπώς σε καμία περίπτωση να αποκρύπτουν οτιδήποτε.

3. Η επιχείρηση ήταν καλόπιστη ως προς τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, καθώς ο νόμιμος εκπρόσωπός της, πριν προβεί στην κατάρτιση συμβάσεων, ήλεγξε ως μέσος συνετός άνθρωπος τη φορολογική ύπαρξη της αντισυμβαλλομένης εταιρίας, η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν υπαρκτή φορολογικά και για το λόγο αυτό εξέδωσε νόμιμα φορολογικά στοιχεία προς αυτήν, ενώ και η εξόφληση τους έγινε διατραπεζικά.

4. Αναφορικά με την παραβατική συμπεριφορά που επέδειξε η εκδότρια εταιρεία, όπως αναφέρεται στη οικεία έκθεση ελέγχου, δεν ευθύνεται σε καμία περίπτωση η ίδια.

5. Η συνημμένη έκθεση έλεγχου είναι αόριστη και άκυρη, διότι στηρίζεται μόνο και μόνο σε στοιχεία τρίτων χωρίς να έχει γίνει ο απαιτούμενος έλεγχος, τόσο στην αντισυμβαλλομένη όσο και στην ίδια.

6. Δε συντρέχει λόγος παράτασης της παραγραφής από πενταετή σε δεκαετή, καθώς από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ο αρχικός έλεγχος του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου περατώθηκε το 2011. Είναι αδιάφορο το πότε ήρθε το επίμαχο φορολογικό στοιχείο στη συγκεκριμένη Δ.Ο.Υ., διότι οι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών θεωρούνται ένα ενιαίο σύνολο και δεν είναι θέμα του εκάστοτε φορολογουμένου να γνωρίζει την εσωτερική διακίνηση των εγγράφων του Υπουργείου.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προΐσχύουσες 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94:

«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 δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που

προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994**:

«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

.....

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 ή όχι, αρχικό 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 έτος.»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 ορίζεται:

«5. 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 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής**, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή στην παρ. 3 της ΠΟΛ 1194/5.12.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, ορίζεται:

«3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και

επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000. 2122/2012. 1628/2019 κ.α.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010** (Διαδικασία περαίωσης):

«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 νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 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 επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθμ. πρωτ. /06-07-2017 Πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής Αιγαίου (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Χολαργού /18-07-2017), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτό δεν τα είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να τα έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει περαιώσει τη χρήση 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 1 έως 13 του ν. 3888/2010, όπως αναβίωσαν με το άρθρο

18 του ν. 4002/2011, αποδεχόμενη το με αριθμ. /1/2010 εκκαθαριστικό σημείωμα του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, το ποσό του οποίου και εξόφλησε. Το με αριθμ. πρωτ. /06-07-2017 Πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής Αιγαίου (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Χολαργού /18-07-2017), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτό δεν τα είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να τα έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την περαίωση με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 και την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ανυπαρξίας νέων στοιχείων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 37 του ν. 4174/2013**:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή στο **άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση

που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζει:

«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 του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η με αριθμ. /27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, εμπεριέχει όλες τις πληροφορίες σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013. Με την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε ταυτόχρονα και η από 27/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία τεκμηριώνουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, αναφέροντας και την εκδότηρια επιχείρηση αυτών, τα στοιχεία και τις ισχύουσες διατάξεις και εγκυκλίους, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Συνεπώς η αιτιολογία κάθε πράξης είναι τεκμηριωμένη επαρκώς και σαφέστατη από μέρους της φορολογικής αρχής και δε συντρέχει καμία υποψία τυπικής και νομικής πλημμέλειας παρά τους σχετικούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ):

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92:

«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 στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«4. 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012, 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1071/31-03-2015** της ΓΓΔΕ με θέμα "Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό":

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που

αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ**, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται **από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015** ορίζεται:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της με αριθμ. /13-12-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής Αιγαίου του ΣΔΟΕ και τα αναφερόμενα στο με αριθμ. πρωτ. /06-07-2017 Πληροφοριακό δελτίο, σύμφωνα με το οποίο όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ και δηλωμένη έδρα επί της οδού , αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, είναι εικονικά στο σύνολό τους, δεδομένου η εν λόγω επιχείρηση είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη. Επομένως, ο εκδότης των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο και το βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν με τον συγκεκριμένο εκδότη ανήκει στην προσφεύγουσα. (ΣτΕ 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2011, 1184/2010).

Επειδή, ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αφού έλαβε υπόψη του το ως άνω δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ, διενήργησε το δικό της έλεγχο, εξέτασε τα διαλαμβανόμενα γεγονότα και λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης της προσφεύγουσας και αφού εκτίμησε:

α) τα όσα είχε επικαλεστεί η προσφεύγουσα στο υπόμνημα που είχε καταθέσει στον προηγούμενο έλεγχο της χρήσης 2007, με το οποίο παρέπεμπε στο με αριθμ. πρωτ. /11-05-2015 υπόμνημα που είχε καταθέσει στο Σ.Δ.Ο.Ε., με το οποίο αποδεχόταν την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των τιμολογίων της , καθώς οι σχετικές εργασίες – μελέτες είχαν πραγματοποιηθεί,

β) την έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1192 (Κ.Β.Σ.) της εκδότριας εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ ,

γ) τα όσα εμπεριέχονται στον πλήρη φάκελο της υπόθεσης που μεταφέρθηκε από την Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. στην Α.Α.Δ.Ε. (συμβάσεις- τιμολόγια),

δ) το γεγονός ότι από της περιγραφής των ληφθέντων (εικονικών) τιμολογίων, υπάρχουν αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια από την προσφεύγουσα για παροχή υπηρεσιών προς πελάτες της, τα οποία, με βάση τις περιγραφές που φέρουν, αποδεικνύεται ότι τα έργα πράγματι εκτελέστηκαν,

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τελικώς οι ανατεθείσες εργασίες προς την, όντως είχαν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό, και συνεπώς έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τελούσε σε καλή πίστη και ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της επικαλείται ότι υπάρχουν οι σχετικές συμβάσεις με την εκδότρια εταιρεία για τις παρασχεθείσες από αυτήν υπηρεσίες, ότι για όλες τις συναλλαγές με την παραπάνω εταιρεία υπάρχει έκδοση θεωρημένων τιμολογίων, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα θεωρημένα βιβλία της, οι συναλλαγές αυτές έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 και ότι για την εξόφληση των συναλλαγών αυτών υπάρχουν για κάθε τιμολόγιο, αξιόγραφα και τραπεζικοί λογαριασμοί. Ωστόσο, όπως αναφέρεται και στην έκθεση του ΣΔΟΕ - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής Αιγαίου, η εκδότρια εταιρεία είχε δημιουργήσει μια φορολογική πρακτική κάλυψης των εκδοθέντων της εικονικών φορολογικών στοιχείων μέσω της σύναψης συμφωνητικών με συγκεκριμένο τύπο, «συμβάσεις διάθεσης» όπως τις ονόμαζε, τις οποίες οι λήπτες των εικονικών στοιχείων κατέθεταν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τους για νομιμοποίηση, και διενεργούσε ταυτόχρονα καταθέσεις και αναλήψεις των ποσών των εικονικών φορολογικών στοιχείων για να ξεπεράσει τις φορολογικές διαδικασίες. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη διατραπεζική εξόφληση που επικαλείται η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι στο λογαριασμό όψεως με αριθμό που τηρεί η εκδότρια επιχείρηση στην ανωτέρω τράπεζα, ταυτόχρονα και μάλιστα κάθε φορά στο ίδιο υποκατάστημα της τραπεζής κατέθετε τα χρήματα ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων και έκανε ανάληψη ο «εκπρόσωπος» της επιχείρησης, και ενδεικτικά αναφέρεται: Δελτίο Κατάθεσης στο λογαριασμό όψεως της με αριθμό , με ημερομηνία 19-12-2007 και ώρα 10:18 ποσού 29.750,00 ευρώ, με αιτιολογία, στο υποκατάστημα «.....» της τράπεζας “.....” και Δελτίο Ανάληψης από τον ίδιο λογαριασμό, στο ίδιο υποκατάστημα ποσού 29.750,00 ευρώ, με ημερομηνία 19-12-2007 και ώρα 10:20, δηλαδή στα επόμενα δύο λεπτά. Με βάση τα ανωτέρω, συνάγεται το συμπέρασμα, ότι οι παραπάνω ισχυρισμοί δεν επαρκούν για να στοιχειοθετηθεί η καλή πίστη της προσφεύγουσας.

Επειδή, εξάλλου, στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015, οι οποίες εφαρμόζονται στην προκειμένη περίπτωση προβλέπεται ρητά ότι για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2008 τρία (3) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 69.000,00 ευρώ.

Συνεπώς, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /27-12-2019 προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015:

13.800,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.