



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28 / 04 / 2021

Αριθμός Απόφασης **1500**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 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 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 από 25/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στο οδός αρ., τ.κ και ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 13/09/2011 – 31/12/2012, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από 29/04/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ Αττικής), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 25/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική περίοδο **13/09/2011-31/12/2012**, πρόστιμο συνολικού ύψους **124.890,84€** για τις κατωτέρω παραβάσεις ΚΒΣ:

α) Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση με **ΑΦΜ:**, εννέα (9) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, αξίας εκάστου άνω των 1.200€ και συνολικής καθαρής αξίας **375.870€**, τα οποία είναι **μερικώς εικονικά** ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία ανά φορολογικό στοιχείο, και **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** διότι αφορούν σε συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§§2,9 του Π.Δ 186/92 και του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 12§§1,14 και 19§§1,4 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο **75.174,00€** [375.870€ x 20%].

β) Εξέδωσε υπ' αριθ. /2012 αθεώρητο τιμολόγιο πώλησης αγαθών προς την επιχείρηση με **ΑΦΜ:** το οποίο είναι **μερικώς εικονικό** για ποσό **124.292,11€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11 και 14, και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο **49.716,84€** [124.292,11€ x 40%].

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **29/04/2020** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία ελέγχου επεξεργασίας που διενεργήθηκε από υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /..... /2018 **εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου αυτής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για τον καταλογισμό του προστίμου κατά τη χρήση 2012 έχει υποπέσει σε **παραγραφή**.
2. Η φορολογική αρχή **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων
3. Παραβιάστηκε η διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 – **Κλήση προς ακρόαση**.

1) Ως προς την Παραγραφή της χρήσης 2012

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, έχει σε κάθε περίπτωση υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, αφού η Φορολογική Αρχή όφειλε να εκδώσει και να κοινοποιήσει την καταλογιστική πράξη μέχρι την 31.12.2018, ενώ η προσβαλλόμενη **εκδόθηκε στις 17/07/2020** και της **κοινοποιήθηκε στις 26/10/2020**. Επιπλέον ότι δεν συντρέχει σε καμία περίπτωση επίκληση της δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων αυτά αφορούν αποκλειστικά κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και τις εγγραφές των τηρουμένων επίσημων φορολογικών βιβλίων της επιχείρησης. Αποδεικνύεται επομένως ότι στον έλεγχο δεν περιήλθε συμπληρωματικό στοιχείο που να δικαιολογεί την διακοπή ή παράταση της παραγραφής, αφού τα επικαλούμενα από τον έλεγχο στοιχεία (τραπεζικοί λογαριασμοί –

κινήσεις και εγγραφές στα φορολογικά βιβλία), όπως δέχεται η νομολογία του ΣτΕ δεν αποτελούν ούτε νέα ούτε συμπληρωματικά στοιχεία, αφού κατά τον χρόνο υποβολής και ελέγχου της δήλωσης τα στοιχεία αυτά σαφώς και ήταν στην διάθεση του ελέγχου. Στην πραγματικότητα ο φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα είχε διαταχθεί και εξελισσόταν από το έτος 2019, το σύνολο δε των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης βρισκόταν στη διάθεση του ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης και στη συνέχεια περιήλθαν στην κατοχή της φορολογικής αρχής.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 του Κ.Φ.Δ - ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 36 του ίδιου κώδικα**, 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. ... **3) α)** Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», 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** (Α' 151) 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, 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», με τις διατάξεις του άρθρου **68§2 του ν. 2238/1994** 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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) ... 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», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 9§5 του ν. 2523/1997** 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1052/15-03-2007** με την οποία ερμηνεύτηκαν από τη διοίκηση οι διατάξεις του **ν. 3522/2006**, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: **Άρθρο 13§6** «Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή η παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, έχει την έννοια ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, αρκεί η πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της δεκαετούς προθεσμίας του άρθρου 84 του ΚΦΕ. **ΣτΕ 1347/2018,**

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1191/1.12.2017,** με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 § 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. **ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996**), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (**ΣτΕ 2426/2002**). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. **ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996**) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. **ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965**), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση **τα νέα στοιχεία** περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών λόγω αρμοδιότητας, με το αριθ./2020 διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής στις **19/05/2020** (αρ. πρωτ. ΦΑΕ Αθηνών: ΕΜΠ) και αφορούσαν την από 29/04/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) της ίδιας υπηρεσίας, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε και έλαβε εικονικά κατά τη χρήση 2012, από τα στοιχεία δε της υπηρεσίας προκύπτει ότι κατά το κρίσιμο έτος η υπόθεση ήταν ανέλεγκτη.

Τα νέα αυτά στοιχεία **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994,** αφού κατά πάγια νομολογία, *συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα – όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας -, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε ο υπόχρεος* (πρβλ. **ΣτΕ 504/2015, ΣτΕ 402/2014, 494, 3947/2012, 3951/2011, 304/2003, 877/2002, 1426/2000** κ.α.), και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας** από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ήτοι για τη διαχειριστική περίοδο 13/09/2011 - 31/12/2012 η παραγραφή συμπληρώνεται στις 31/12/2023, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει σε καμία περίπτωση επίκληση της δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, δεδομένου ότι αυτά αφορούν αποκλειστικά κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και τις εγγραφές

των τηρουμένων επίσημων φορολογικών βιβλίων της επιχείρησης, πλην όμως το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, έγινε προκειμένου να τεκμηριωθεί η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και δεν αφορούσε μοναδική ελεγκτική ενέργεια, αφού όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου διενεργήθηκαν και άλλες ελεγκτικές ενέργειες (πραγματογνωμοσύνη, έλεγχος σε βιβλία άλλων επιχειρήσεων κλπ). Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις και τη νομολογία που προαναφέρθηκαν, τα νέα στοιχεία αφορούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος

Επειδή τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66§5** δεύτερο εδάφιο του **Κ.Φ.Δ - ν.4174/2013** (Α' 170), **έγκλημα φοροδιαφυγής** διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, το έγκλημα δε αυτό τιμωρείται α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των **75.000€** και β) με ποινή κάθειρξης έως δέκα (10) έτη εφόσον η συνολική αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 200.000€, ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 66§27 περ. α'** του **ν. 4646/2019** (Α' 201) όπου ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32§2 του Ν.4646/2019 καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», οι διατάξεις δε αυτές ερμηνεύτηκαν με τη υπ' αριθμ. **268/2017** Γνωμοδότηση του **ΝΣΚ**, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1192/2017**, σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. **1738/2017**, **2934/2017** και **2935/2017** αποφάσεις του ΣτΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή [και ήδη σε δεκαετή] σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς, η κρίσιμη υπόθεση παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας** από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ήτοι για τη διαχειριστική περίοδο 13/09/2011 - 31/12/2012 η παραγραφή συμπληρώνεται στις 31/12/2023, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις:

α) του άρθρου **72§11** του **ν. 4174/2013** και των άρθρων **84§§1,4** και **68§2** του **ν.2238/1994** **βάσει συμπληρωματικών στοιχείων** που περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά την πάροδο της κανονικής παραγραφής (πενταετίας) και

β) των άρθρων **66§3** και **36§3** περ. α' του **ν. 4174/2013**, δεδομένου ότι η εικονική αξία της έκδοσης του εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι **μεγαλύτερη των 75.000€** και εντάσσεται στα **εγκλήματα φοροδιαφυγής**.

2) Ως προς φερόμενη παραβίαση του άρθρου 28 του ν. 4174/2013

Επειδή η προσφεύγουσα, με τον 3^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής της, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αβάσιμα και μη νόμιμα καταλόγισε τις άνω παραβάσεις και τα αντίστοιχα πρόστιμα, χωρίς να τηρήσει την επιβαλλόμενη από τον νόμο διαδικασία και

μάλιστα τη διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ΚΦΔ και τη σχετική απόφαση ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ ΦΕΚ Β' 3366/2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Και τούτο διότι ο οριστικός καταλογισμός και η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να στηρίζεται ως προς την κρίση και αιτιολογία του στις διαπιστώσεις που τέθηκαν υπόψη του ελεγχόμενου κατά την διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση που ο έλεγχος μετά την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων - προσωρινού καταλογισμού και την παροχή εξηγήσεων από τον ελεγχόμενο κατ' εφαρμογή της άνω διαδικασίας προβεί σε νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις ή άλλες ελεγκτικές ενέργειες είτε αυτεπαγγέλτως είτε με βάση τις εξηγήσεις ή συμπληρωματικά στοιχεία που παρείχε ο ελεγχόμενος, η φορολογική αρχή έχει την υποχρέωση τήρησης εκ νέου της διαδικασίας του άρθρου 28 ν. 4174/2013 ώστε να περιέλθουν αποδεδειγμένα σε γνώση του ελεγχόμενου οι νέες διαπιστώσεις ή και απαιτήσεις του ελέγχου πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων καταλογισμού,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ - ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι:

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

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 εμπειρισττωμένα 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.

3) Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013** (Β' 3366) **Απόφαση** της ΓΓΔΕ, σύμφωνα με την οποία «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 39), εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2019 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** – κλήση προς ακρόαση, με αναπόσπαστο τμήμα αυτού, έγγραφο διευκρινίσεων ελέγχου ως προς τις διαπιστώσεις, καθώς και ο υπ' αριθμ./2019 **Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου** τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα στις 05/12/2019. Αν και

παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία, αλλά και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα **δεν απάντησε**.

Επειδή δεν υπήρξε καμιά διαφοροποίηση μεταξύ των παραβάσεων που περιλαμβάνονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και των παραβάσεων που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου, και επομένως δεν υπήρχε λόγος έκδοσης συμπληρωματικού σημειώματος. Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής **απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος**.

3) Ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων

Επειδή η προσφεύγουσα, με τον 2^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής της:

α) Προκειμένου για τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την , ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος για την απόδειξη της εικονικότητας αναφέρει ως μοναδικό επιχείρημα ότι οι ληφθείσες από την προσφεύγουσα τραπεζικές επιταγές προς εξόφληση των τιμολογίων, δεν κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της, αλλά σε λογαριασμούς τρίτων προμηθευτών. Ο έλεγχος έπρεπε να δεχτεί ότι η ίδια μεταβίβασε με οπισθογράφηση ληφθείσες από πελάτες της επιταγές προς τρίτους για την πληρωμή αντίστοιχων εμπορικών της υποχρεώσεων, χωρίς η μεταβίβαση αυτή να συνιστά ένδειξη καν εικονικότητας των συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση η περιγραφόμενη από τον έλεγχο συνηθισμένη εμπορική πρακτική μεταβίβασης των τραπεζικών επιταγών με οπισθογράφηση θα μπορούσε να αποτελεί παράβαση ως προς την τυπική τήρηση των εμπορικών βιβλίων και όχι ως ένδειξη ή απόδειξη εικονικότητας. Ειδικότερα οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, στηρίζονται σε αυθαίρετα συμπεράσματα όπως ενδεικτικά: α) ότι η περιγραφή σε δελτία αποστολής είναι «γενική», β) ότι συγκεκριμένες επιταγές δεν κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας αλλά εισπράχθηκαν σε μετρητά από τον νόμιμο εκπρόσωπο, γ) ότι εισπραχθέντα μετρητά από εξόφληση επιταγών δεν κατατέθηκαν στη συνέχεια σε λογαριασμό της εταιρείας αλλά σε λογαριασμό τρίτων, δ) η κατάθεση μετρητών ή πληρωμή επιταγών σε διαφορετικό λογαριασμό, ε) επικαλείται διαπιστώσεις άλλου προηγούμενου ελέγχου που αφορούσε την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, χωρίς να επισυνάπτει τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής. Στην ελεγχόμενη συναλλαγή εξάλλου το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας φέρει η αμφισβητούσα φορολογική αρχή και δεν συνάγεται η εικονικότητα από την παράλειψη της αντισυμβαλλόμενης να προσκομίσει στοιχεία απόδειξης των συναλλαγών, όπως εσφαλμένα επικαλείται ο έλεγχος. Είναι αποδεικτικά αδιάφορος ο αριθμός των επιχειρήσεων που δήλωσαν την εκδότρια ως προμηθευτή, αφού δεν αναφέρεται ο αριθμός των επιχειρήσεων που την δήλωσαν ως πελάτη. Συγκεκριμένα ο έλεγχος παρέλειψε να ερευνήσει από τα διαθέσιμα στοιχεία (καταστάσεις πελατών – προμηθευτών) τις αγορές της άνω εταιρείας τόσο ως προς το είδος και ύψος αυτών, από τις οποίες αποδεικνύεται ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές.

β) Προκειμένου για το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε στη , ισχυρίζεται ότι το με αρ. /2012 τιμολόγιο εκδόθηκε για πραγματική συναλλαγή και συγκεκριμένα για την κατασκευή των κτιριακών εγκαταστάσεων χοιροτροφικής μονάδας της άνω εταιρείας στη , όπως αναλυτικά περιγράφεται στην συνημμένη πιστοποίηση εκτέλεσης εργασιών του επιβλέποντος μηχανικού με συνολική αξία εργασιών 752.500€, πλέον ΦΠΑ που περιλαμβάνει υλικά και εργασία για την κατασκευή κτιριακών εγκαταστάσεων (περιβάλλον χώρος, κτηριακά (εκσκαφές, επιχώσεις, οπλισμένο σκυρόδεμα, μεταλλικός σκελετός κλπ). Το αντικείμενο του συγκεκριμένου έργου ελέγχθηκε κατόπιν αυτοψίας που διενήργησε η αρμόδια ΔΟΥ και περιγράφεται στην επικαλούμενη έκθεση πραγματογνωμοσύνης. Επομένως για την λήπτρια εταιρεία διαπιστώθηκε μετά από ενδελεχή έλεγχο της φορολογικής αρχής ότι το αντικείμενο του έργου είχε εκτελεστεί και ουδεμία παράβαση διαπιστώθηκε και ουδεμία κύρωση επιβλήθηκε για λήψη εικονικού τιμολογίου ή για ανύπαρκτη συναλλαγή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από **29/04/2020 έκθεση** ελέγχου εφαρμογής διατάξεων π.δ 186/1992 (ΚΒΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχετε στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της (ΣτΕ 1645/1991, Υπ.Οικ ΠΟΛ 1086/2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999, ΣτΕ 115/1998, 1193, ΣτΕ 1503/1998 κ.α. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012),

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με τους λόγους της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την:

- Η εκδότρια επιχείρηση με έναρξη εργασιών την 01/03/2011 έχει αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της τον Δεκέμβριο του 2011. Στην δηλωθείσα εγκατάσταση στην είναι παντελώς άγνωστη.
- Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, αφού δεν δηλώθηκε από καμιά επιχείρηση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών ως πελάτης τα έτη 2012 και 2013, δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες, δεν είχε αποθέματα από το 2011, αφού παρουσιάζει παρεμφερή εικόνα.
- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό το έτος 2012.
- Δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της στο έργο στην, ούτε προκύπτει μίσθωση του εν λόγω εξοπλισμού, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων.
- Έχει υποβάλλει ανακριβώς δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος, ενώ δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών.
- Το αντικείμενο των εργασιών που φέρεται να εκτέλεσε στο έργο στην δεν έχει δηλωθεί ως δραστηριότητά της στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Η εξόφληση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς την φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της ελεγχόμενης λήπτριας επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από οπισθογραφήσεις της, τα χρηματικά ποσά δεν εισπράττονται ή οπισθογραφούνται από την εκδότρια επιχείρηση αλλά οι επιταγές οπισθογραφούνται ή εισπράττονται από τρίτα πρόσωπα και επιχειρήσεις.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./2018 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων στην ΥΕΔΔΕ και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα αποδεικτικά είσπραξης και πληρωμών.
- Στο απαντητικό της Υπόμνημα ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων η κα δηλώνει ότι: α) την 1/3/2011 συστήθηκε η επιχείρηση προκειμένου να κερδίσει ένα εισόδημα, β) είχε την πεποίθηση ότι οι συναλλαγές ήταν απολύτως νόμιμες και γ) δηλώνει ότι ήταν αδύνατον να επικοινωνήσει με τα πρόσωπα τα οποία τηρούσαν τα βιβλία της εταιρίας, χωρίς να τα κατονομάζει, και καταλήγει ότι προέβη σε διακοπή επειδή

δημιουργήθηκε η βάσιμη υποψία ότι η εξαφάνιση των προσώπων αυτών σχετίζεται με κάποια έκνομη πράξη.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με τους λόγους της εικονικότητας του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου προς τη

- Όπως προκύπτει από την από 22/11/2019 έκθεση πραγματογνωμοσύνης των διορισθέντων μηχανικών, το συνολικό κόστος του έργου εκτιμήθηκε στο ποσό των 628.207,89€, ενώ η αξία της πιστοποίησης ανέρχεται σε 752.500,00€, ήτοι **διαφορά 124.292,11€**.
- Προμηθευτές - υπεργολάβοι της προσφεύγουσας του έτους 2012, έχουν ήδη κριθεί με εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ως εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων συμπεριλαμβανομένων και αυτών που εξέδωσαν προς την ελεγχόμενη, τα οποία ανήλθαν σε συνολική καθαρή αξία 1.490.895,00€ πλέον φ.π.α.
- Στο ίδιο έργο, φέρεται ως υπεργολάβος η συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση της, η οποία το έτος 2012, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εικονικά τιμολόγια συνολικού ύψους 375.870€.
- Το από 29/08/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της, φέρει ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της (Ημερομηνία έναρξης 13/09/2011).
- Η από 15/02/2012 Πιστοποίηση εργασιών, υπογεγραμμένη από τον επιβλέποντα μηχανικό κ. για λογαριασμό της λήπτριας, είναι αόριστη στην εγγραφή των εργασιών του Α' τμήματος περιβάλλοντος χώρου, αφού αναγράφεται το ποσό των 282.000,00€ χωρίς ανάλυση με την ένδειξη κ.α. (κατ' αποκοπή).
- Η εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου εκδόσεως της, καθαρής αξίας 752.500€ πλέον ΦΠΑ 173.075€, ήτοι **συνολικής αξίας 925.575€**, φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως της Τόσο από τα αποδεικτικά εξόφλησης όσο και από τα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης και της ελεγχόμενης εργολάβου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε επιταγές σε διαταγή συνολικού ύψους **1.228.026,40€**. Από το ποσό αυτό επιστράφηκε με καταθέσεις της σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ποσό ύψους 325.026,40€, γεγονός που απεικονίζεται και στα τηρούμενα βιβλία των δύο επιχειρήσεων. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από οπισθογραφήσεις της επιταγές συνολικού ύψους **895.000,00€ εισπράττονται από τον κ.** με ΑΦΜ, ο οποίος δεν συμμετέχει εμφανώς στην ούτε εμφανίζεται να συναλλάσσεται με αυτήν. Παρόλα αυτά, χωρίς αιτία προφανή, από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι εισπράττει ή οπισθογραφεί επιταγές συνολικής αξίας άνω των 2.500.000€ πελατείας της, μετά από προηγούμενη οπισθογράφιση αυτής. Το συγκεκριμένο πρόσωπο, το οποίο οπισθογραφεί και επιταγές που φέρονται να εξοφλούν την εικονική επιχείρηση της, δεν ανταποκρίθηκε στις δύο προσκλήσεις της ΥΕΔΔΕ και δεν παρείχε διευκρινήσεις για τα ανωτέρω. Στο παρελθόν με δύο τεχνικές επιχειρήσεις συμφερόντων του συναλλάχθηκε με την Οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν κριθεί αμφότερες ως λήπτες και εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων για άλλες συναλλαγές.
- Το ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/2018 πληροφοριακό δελτίο γνωστοποιεί την ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ σχετικά με επιχειρήσεις συμφερόντων ότι «.....λόγω της είσπραξης των επιταγών σε μετρητά κατά το μεγαλύτερο μέρος τους και μάλιστα από τα καταστήματα των τραπεζών στην, με ταυτόχρονη όπως διαπιστώνεται παρουσία εκπροσώπου της εταιρείας, σας αποστέλλετε το παρόν για δικές σας ενέργειες όσον αφορά την διαπίστωση τυχόν υπερτιμολόγησης του έργου
- Προμηθευτές - υπεργολάβοι της προσφεύγουσας του έτους 2012, έχουν ήδη κριθεί με εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ως εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων συμπεριλαμβανομένων και αυτών που εξέδωσαν προς την ελεγχόμενη, τα οποία ανήλθαν σε συνολική καθαρή αξία 1.490.895,00€ πλέον φ.π.α.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), 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», με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9** του **Π.Δ. 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), ότι: «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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» και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»

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 (**ΣτΕ 506/2012**)).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2012 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι

αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. **ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.**

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα του εκδοθέντος από την προσφεύγουσα φορολογικού στοιχείου για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτήν.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **29/04/2020** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων π.δ 186/1992 (ΚΒΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **25/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στο οδός αρ., Τ.Κ και **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου **13/09/2011 – 31/12/2012**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση: Πρόστιμο ποσού 124.890,84€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.