



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 19/05/2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 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), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 11.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην επί της οδού αρ., και εκπροσωπείται νομίμως, κατά: **1)** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, **2)** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

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

1) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 12.000,00 €, επειδή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε (5) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00 € πλέον φπα 11.400,00 € εκδόσεως της εταιρείας '.....', με Α.Φ.Μ.', κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12, 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015, ήτοι καθαρή αξία στοιχείων $60.000,00 * 20\% = 12.000,00 \text{ €}$

2) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 36.590,000 €, επειδή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δώδεκα (12) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 182.950,00 € πλέον φπα 34.760,50 € εκδόσεως της εταιρείας '.....', με Α.Φ.Μ.', κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12, 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015, ήτοι καθαρή αξία στοιχείων $182.950,00 * 20\% = 36.590,00 \text{ €}$

Τα άνω πρόστιμα, προέκυψαν, σύμφωνα με την με αρ./...../2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, συνεπεία της από 31.10.2019 Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας Κατασχεμένων {Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)}, της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης {Α' Υποδιεύθυνση Ελέγχων – Α5 Τμήμα Ερευνών ΚΟΖΑΝΗΣ}

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

"1. το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου υπέκυψε στην κατά νόμον παραγραφή, για μεν τη διαχειριστική περίοδο 2008 (οικ. έτος 2009) στις 31-12-2014 και για τη διαχειριστική περίοδο 2009 (οικ. έτος 2010) στις 31-12-2015.

2.συμπληρωματικά στοιχεία - που κατά τα αμέσως κατωτέρω βασίμως προβαλλόμενα δεν υφίστανται- το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο για την χρήση 2008 έχει σε κάθε περίπτωση υποπέσει στην κατά νόμον παραγραφή, δεδομένου ότι η προθεσμία των δέκα ετών έληξε στις 31-12-2019.

3.όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, προκύπτει όμως ότι συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπό του ως προς το πρόσωπο του εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, δεν στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων και απαλλάσσεται της ευθύνης...."

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

"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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή

περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§11. 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

2. 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, β)....., γ)

Άρθρο 84. Παραγραφή

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

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.

***** Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

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, το με αρ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ {εισερχόμενος αρ. πρωτ./2019 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία 31.10.2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων [εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)], σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, με εκδότη των φερόμενων τιμολογίων την επιχείρηση ‘.....’ με Α.Φ.Μ., περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις **25.11.2019**, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας, αυτό αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 α του ν. 2238/1994, και το οποίο δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθρ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετών 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 την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 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, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του [άρθρου 68 παρ. 2](#) του ν. [2238/1994](#) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, εάν 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 καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, ΣτΕ 3947/2012, [ΣτΕ 2122/2012](#), ΣτΕ 3705/2011, ΣτΕ 495/2009, ΣτΕ 3293/2008, ΣτΕ 572/2007 ΣτΕ 574/2007, ΣτΕ 877/2002, ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994 καθώς και των αποφάσεων του ΣτΕ, η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 69 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου

για επιβολή φόρου εισοδήματος, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2008 και 2009 την 31.12.2014 και 31.12.2015 αντίστοιχα (αρχική πενταετής παραγραφή).

Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2008 και 2009 κατ' αρχήν την 31.12.2019 και 31.12.2020 αντίστοιχα (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων).

Εξάλλου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84 ν. 2238/1994, **“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”, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2008 και 2009 την 31.12.2020 και 31.12.2021 αντίστοιχα.**

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, **καθόσον για αυτά δεν είχε ενεργηθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.** (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή, ως προαναφέρθηκε το ως άνω δελτίο πληροφοριών περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις **25.11.2019**, ήτοι μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς παραγραφής και **εντός της δεκαετούς παραγραφής και στο τελευταίο έτος παραγραφής, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται μέχρι την 31.12.2020 και 31.12.2021 αντίστοιχα.**

Βάσει των ανωτέρω, ορθώς εξεδόθησαν οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 2008 και 2009.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' **811/2019** Απόφαση του ΣτΕ: σκέψη “8. Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο. Εξ άλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. **2717/1999** (ΦΕΚ 97 τ. Α')], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, **να σχηματίζει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα**

αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφ' όσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό **σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία** κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας **όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν** (πρβλ. και ΣτΕ 1166, 1169-71/2012)''.

Επειδή, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των υπό κρίση τιμολογίων, αποδείχθηκε, κατόπιν ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Θεσσαλονίκης-Α5 Τμήμα Ερευνών ΚΟΖΑΝΗΣ τόσο για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων όσο και για τη λήπτρια – προσφεύγουσα αυτών.

Επειδή, από τα αποδεικτικά στοιχεία τόσο του εκδότη όσο και του λήπτη σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, και όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκειμένου να κριθεί αν, πράγματι, τα υπό κρίση τιμολόγια είναι ή όχι εικονικά, ήτοι χωρίς τις ταυτόχρονες ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων όσο και στον λήπτη των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να εξαχθούν βάσιμα συμπεράσματα περί έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί έκδοσης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, από την επιχείρηση ‘.....’ και λήψης αυτών από την επιχείρηση ‘.....’, ολοκληρώθηκε με την από 31.10.2019 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Κατασχεμένων (Π.Δ. 186/1992) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Θεσσαλονίκης-Α5 Τμήμα Ερευνών ΚΟΖΑΝΗΣ η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή του λήπτη {Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ} την **25.11.2019.**

Ως εκ τούτου, η ως άνω έκθεση αποτελεί, συμπληρωματικό στοιχείο για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008 και 2009, κατά την ως άνω έννοια, το οποίο περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς παραγραφής και εντός της δεκαετούς παραγραφής και στο τελευταίο έτος παραγραφής, και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται την 31.12.2020 και 31.12.2021 αντίστοιχα, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, στην από 31.10.2019 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Κατασχεμένων (Π.Δ. 186/1992) της ως άνω φορολογικής αρχής, παρατίθενται με σαφήνεια και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τόσο για τη χρήση 2008 όσο και για τη χρήση 2009.

Επειδή, στο [άρθρο 19§4](#) του ν. [2523/1997](#), που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. [άρθρο 55 παρ. 1](#) περίπτ. ε' και [66 παρ. 30\(2\)](#) του ν. [4174/2013](#)), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζοντα τα ακόλουθα:

«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. Εικονικό είναι επίσης στο 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.».

Επειδή, στο [άρθρο 18 παρ. 2](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528, 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. **ΣτΕ 1184, 1126/2010**).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. **1238/2018 απόφαση του ΣτΕ**, (σκέψη 3): “Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρο 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού καταλείψει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης,

Α) Η προσφεύγουσα συστάθηκε με το υπ' αριθμό/2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου

Β) Σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής Μητρώου του TAXIS, από ενάρξεως 15.02.2005 έως και την ημερομηνία μετατροπής 03.01.2014 σε ανώνυμη εταιρεία, διαχειρίστρια της «.....», ήταν η Κ.

Γ) Κατά τις υπό κρίση χρήσεις εκτελέστηκαν από την προσφεύγουσα δύο έργα, με βάση τις ακόλουθες συμβάσεις (**Σχετ.1^α- 1β**):

- ✓ Την με αριθμό/2008 σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της και την συμπληρωματική αυτής με αριθμό/2009 (**Σχετ.1^α,1β**) με την οποία ανέλαβε, ως ανάδοχος, την αποκατάσταση στήριξης αγωγού καυσαερίων εντός του
- ✓ Την με αριθμό/2009 σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της ανώνυμης εταιρείας «.....» και της (**Σχετ.2**), με την οποία ανέλαβε, ως υπεργολάβος, την κατασκευή και εγκατάσταση δύο (2) ηλεκτροπαραγωγών ζευγών ισχύος 5.880KW στην νήσο

Στο πλαίσιο εκτέλεσης των προαναφερομένων έργων από την προσφεύγουσα εταιρεία, συνεργάστηκε με διάφορες εταιρείες - υπεργολάβους. Μία εξ αυτών ήταν και η ομόρρυθμος εταιρεία με την επωνυμία «.....», στην οποία ανατέθηκε μέρος των εργασιών (χωματουργικές εργασίες, εργασίες εκσκαφής - επανεκσκαφής, μεταφοράς προϊόντων εκσκαφής, συμπύκνωσης, καθαρισμού και αποκατάστασης χώρου εργοταξίου κ.α.), σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα από 01-12-2008 και 02-09- 2009 ιδιωτικά συμφωνητικά (**Σχετ. 3- 4**).

Δ) η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, α) για τη διαχειριστική χρήση 2008, πέντε (5) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00 € πλέον φπα 11.400,00 € β) για τη διαχειριστική χρήση 2009, δώδεκα (12) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 182.950,00 € πλέον φπα 34.760,50 €, άπαντα εκδόσεως της εταιρείας

‘.....’, με Α.Φ.Μ.”, τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη {μη τελώντας σε καλή πίστη}, ήτοι:

1. Διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2008

α/α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΣΧΕΘΕΙΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/2008	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης ράμπας πρόσβασης με εκσκαφή και διάστρωση Έργο αποκατάσταση αγωγού	12.500,00 €	2.375,00 €	14.875,00 €
2	/2008	Εργασίες μεταφοράς προϊόντων εκσκαφής εκτός Έργο αποκατάσταση	11.000,00 €	2.090,00 €	13.090,00 €
3	/2008	Χωματουργικές εργασίες αποξήλωσης ράμπας πρόσβασης με εκσκαφή και διάστρωση Έργο αποκατάσταση αγωγού	12.000,00 €	2.280,00 €	14.280,00 €
4	/2008	Εργασίες εκσκαφής για σκυροδέτηση πλάκας Μεταφορά προϊόντων εκσκαφής Έργο αποκατάσταση αγωγού	10.000,00 €	1.900,00 €	11.900,00 €
5	/2008	Εργασίες συμπύκνωσης για σκυροδέτηση πλάκας (8.000€) Εργασίες καθαρισμού και αποκατάστασης χώρου εργοταξίου με αποκομιδή απομάκρυνση διάστρωση (6.500€)	14.500,00 €	2.755,00 €	17.255,00 €
		ΣΥΝΟΛΑ	60.000,00 €	11.400,00 €	71.400,00 €

2. Διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2009

α/α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΣΧΕΘΕΙΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2	/2009	Εργασίες ανύψωσης με χρήση γερανού πάνελ κτιρίου μηχανουργείο (ιδιωτικό συμφωνητικό 02/09/09)	5.500,00 €	1.045,00 €	6.545,00 €
3	/2009	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό της 05/08/09 και πιστοποίηση εργασιών Νο 1	56.000,00 €	10.640,00 €	66.640,00 €
4	/2009	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου μηχανουργείου στο σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό της 05/08/09 και πιστοποίηση εργασιών Νο 2	12.300,00 €	2.337,00 €	14.637,00 €
5	/2009	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου μηχανουργείου στο σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό της 05/08/09 και πιστοποίηση εργασιών Νο 3	11.800,00 €	2.242,00 €	14.042,00 €
6	/2009	Χωματουργικές εργασίες στη ιδιωτικό συμφωνητικό 02/09/09 πιστοποίηση εργασιών Νο 1	11.500,00 €	2.185,00 €	13.685,00 €
7	/2009	Χωματουργικές εργασίες κατασκευής /απομάκρυνσης ράμπας στη ιδιωτικό συμφωνητικό 02/09/09 πιστοποίηση εργασιών Νο 2	5.000,00 €	950,00 €	5.950,00 €
8	/2009	Χωματουργικές εργασίες στη ιδιωτικό συμφωνητικό 02/09/09 πιστοποίηση	8.000,00 €	1.520,00 €	9.520,00 €
9	/2009	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου μηχανουργείου στο σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό της 05/08/09 και πιστοποίηση εργασιών Νο 4	11.900,00 €	2.261,00 €	14.161,00 €

10	/2009	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου μηχανουργείου στο σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό της 05/08/09 και πιστοποίηση εργασιών Νο 5	7.600,00 €	1.444,00 €	9.044,00 €
11	/2009	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου-αποκομιδής στο μηχανουργείο στο σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό της 05/08/09 και πιστοποίηση εργασιών Νο 6	21.800,00 €	4.142,00 €	25.942,00 €
12	/2009	Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου μηχανουργείου στο με εκσκαφή -προσκόμιση - αποκομιδή και μηχανήματα ως τελική πιστοποίηση Νο7 ιδιωτικό συμφωνητικό της 05/08/09	25.700,00 €	4.883,00 €	30.583,00 €
ΣΥΝΟΛΑ			182.950,01	34.760,51	217.710,51

Τα ως άνω τιμολόγια, εξεδόθησαν στο πλαίσιο εκτελέσεως τεχνικών έργων από την προσφεύγουσα για λογαριασμό της αλλά και της κατασκευής εργοστασίου μεταλλικών κατασκευών της προσφεύγουσας εταιρείας στον, στο του Νομού

Επειδή, ως προκύπτει από τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης, ο ανωτέρω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την παροχή υπηρεσιών, ήτοι:

- ❖ Η επιχείρηση δεν διέθετε τις υποδομές για να πραγματοποιήσει τις φερόμενες συναλλαγές, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν κατείχε, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2008-2009, μηχανήματα έργου και φορτηγά ιδιωτικής χρήσης. Επιπλέον, δεν προέκυψε η μίσθωση τέτοιων μηχανημάτων ή φορτηγών καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων-πληροφοριών, αλλά και σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει συμφωνητικά και καταστάσεις συμφωνητικών παρ. 16 αρθρ. 8 του ν. 1882/90.
- ❖ Οι φερόμενες εργασίες έλαβαν χώρα κατά το μήνα Δεκέμβριο του 2008 και κατά το χρονικό διάστημα από τον Αύγουστο έως τον Δεκέμβριο του 2009, όμως η επιχείρηση κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2008 απασχολούσε μονάχα την ομόρρυθμη εταίρο κ., ως υπάλληλο γραφείου, και όσον αφορά το χρονικό διάστημα Αυγούστου-Δεκεμβρίου 2009 δεν διέθετε προσωπικό.
- ❖ Η επιχείρηση δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. οικονομικών ετών 2009 & 2010.
- ❖ Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2008 & 2009.
- ❖ Υπέβαλε ανακριβώς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου του έτους 2008 με σύνολο φορολογητέων εκροών ποσού 124.340,866 καθώς και 1^{ου}, 2^{ου} τριμήνου του έτους 2009 με σύνολο φορολογητέων εκροών ποσού 151.514,406.
- ❖ Για την χρήση 2008 δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, ενώ από δηλώσεις τρίτων προέκυψε η έκδοση φορολογικών στοιχείων η συνολική καθαρή αξία των οποίων ανέρχεται σε 636.795,336, πραγματοποιώντας αγορές μόλις 99.850,276. Όσον αφορά την χρήση 2009 υπέβαλε ανακριβώς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, σύμφωνα με τις οποίες εμφανίζει αγορές συνολικής καθαρής αξίας 159.322,026 και πωλήσεις 780.120,956, ενώ αντίστοιχα από δηλώσεις τρίτων προέκυψε η έκδοση φορολογικών στοιχείων η συνολική καθαρή αξία των οποίων ανέρχεται σε 1.107.820,806 πραγματοποιώντας αγορές μόλις 3.822,006.
- ❖ Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε επανειλημμένως σε προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, τόσο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. όσο και από την Δ.Ο.Υ. Φλώρινας κατά το παρελθόν.

- ❖ Ο διαχειριστής της επιχείρησης κ. δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ. 14 του Ν. 4174/2013 της Υπηρεσίας μας και όπως προέκυψε από την επισταμένη έρευνα που διενεργήθηκε - στοιχεία από το σύστημα TAXIS, σχετική ερώτηση προς το Αστυνομικό Τμήμα, πληροφορίες από περίοικους - δεν κατοικεί πλέον στο και μετοίκησε προς άγνωστη διεύθυνση εκτός Ελλάδας, δίχως να έχει δηλωθεί αντίκλητος.
- ❖ Στην επιχείρηση έχει καταλογιστεί παράβαση λήψης πλαστών και εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2006-31.12.2006.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, *“ Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.”*

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ’ αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων, κατά τον χρόνο εκδόσεως αυτών, δεν διέθετε τα μέσα και το προσωπικό για να εκτελέσει τις ανωτέρω παροχές υπηρεσιών αλλά ούτε και τις αντίστοιχες αγορές, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα, η οποία μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε ειδικώς, ούτε στο φορολογικό έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή της προσφυγή τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, και συγκεκριμένα περί του ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη, αλλά από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, δεν τίθεται θέμα καλής πίστης, για τους κάτωθι λόγους:

- ❖ Τα τιμολόγια με αριθμούς/2008 μiktής αξίας 14.8785,00 €,/2008 μiktής αξίας 13.090,00 €,/2008 μiktής αξίας 14.280,00 €,/2008 μiktής αξίας 11.900,00 €,/2009 μiktής αξίας 6.961,50 € και/2009 μiktής αξίας 6.545,00 €, ήτοι συνολικής μiktής αξίας 67.651,50 € εξοφλήθηκαν με μετρητά, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα τις σχετικές εγγραφές του λογαριασμού ταμείο (38.00.00.000) , άλλωστε φέρουν και την σχετική ένδειξη μετρητοίς ως τρόπο εξόφλησης.

Ναι μεν, σύμφωνα με τις διατάξεις, ως ίσχυαν για τις υπό κρίση περιόδους, *“Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή”* {άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ. 186/1992}, η εξόφληση των ως άνω Τ.Π.Υ. ήταν νόμιμη, πλην όμως, είναι γεγονός και κανόνας στα καθημερινά συναλλακτικά ήθη, συναλλαγές χιλιάδων ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών είναι αδύνατον να πραγματοποιούνται με μετρητά, αυθημερόν, με την έκδοση των τιμολογίων. Η συνήθης πρακτική είναι η εξόφληση των τιμολογίων να γίνεται μέσω επιταγών και μάλιστα τμηματικά όταν πρόκειται για μεγάλα ποσά. Ακόμη για να διασφαλιστούν οι επιχειρήσεις, σε περιπτώσεις αμφισβήτησης των συναλλαγών μεταξύ τους ακόμη και τιμολόγια με μικρά σχετικά ποσά εξοφλούνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών

Τα υπόλοιπα έντεκα τιμολόγια συνολικής μικτής αξίας 221.459,00 € έχουν εξοφληθεί με δέκα έξι (16) τραπεζικές επιταγές εκδόσεως της προσφεύγουσας και όπως προέκυψε κατόπιν σχετικής αλληλογραφίας με τις αρμόδιες Τράπεζες το ποσό των 159.547,50 € που υποτίθεται ότι εισπράχθηκε από τον δικαιούχο εκδότη των τιμολογίων, την επιχείρηση είτε εισπράχθηκε άμεσα από την κ., καθώς η ίδια ήταν ο δικαιούχος των επιταγών, είτε επέστρεψε στην ίδια ή την υπάλληλο της κ., κατόπιν οπισθογραφήσεως. Όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας -ότι το συνολικό κόστος των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση '.....' καταβλήθηκε τμηματικά σε μετρητά προς ταμειακή διευκόλυνση των υποχρεώσεων της εταιρείας και της προόδου των εργασιών των έργων, με ταυτόχρονη έκδοση τραπεζικών επιταγών εγγύησης για τη διασφάλιση της- κρίνονται ως αβάσιμοι και αόριστοι και καταρρίπτονται ακόμη και σύμφωνα με το σκεπτικό στο οποίο στηρίζονται, δηλαδή της έκδοσης τραπεζικών επιταγών εγγύησης για τη διασφάλιση της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης από το γεγονός ότι μέρος των επιταγών φέρουν ως δικαιούχο είτε την κ. (διαχειρίστρια και μονοπρόσωπη εταιρό της τότε), είτε την ίδια την (τότε)

- ❖ Οι εν λόγω εργασίες πραγματοποιήθηκαν και οι αξίες είναι εύλογες σύμφωνα με τα σχετικά πορίσματα των με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 και/2019 Εκθέσεων Πραγματογνωμοσύνης του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας.
- ❖ Από τον έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (ανά έργο λογαριασμοί του αναλυτικού καθολικού) της προσφεύγουσας δεν διαπιστώθηκε η λήψη άλλων τιμολογίων με συναφείς εργασίες σε όλες τις περιπτώσεις των επιμέρους έργων, πέραν αυτών που μας προσκομίστηκαν και ελήφθησαν υπόψη στις ανωτέρω πραγματογνωμοσύνες.
- ❖ Η προσφεύγουσα δεν διέθετε, κατά τα έτη 2008-2009, μηχανήματα έργου και φορτηγά ιδιωτικής χρήσης, ικανά να εκτελέσουν χωματουργικές εργασίες ή εργασίες ανύψωσης όπως αυτές περιγράφονται στα εξεταζόμενα τιμολόγια εκδόσεως

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ./11.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ. την υπ' αριθ./**2020** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 12.000,00 €

2) της υπ' αριθ. την υπ' αριθ./**2020** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 36.590,00 €

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/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.