



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 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 30.09.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2927

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 07.01.2021 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 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. Την ως άνω οριστική πράξη προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας 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 07.01.2021 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

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 6.620,00 €, επειδή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 16.550,00 € πλέον φπα 3.144,50 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ‘..... του με Α.Φ.Μ.’, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 7, 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 και 5 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 $16.550,00 * 40\% = 6.620,00 \text{ €}$

Ο έλεγχος έγινε, σύμφωνα με την με αρ. /2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, συνεπεία της από 12.07.2019 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. {Π.Δ. 186/1992} Ε’ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

“1. διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις...., το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου υπέκυψε στην κατά νόμον παραγραφή, για τη διαχειριστική περίοδο 2009 (οικ. έτος 2010) στις 31-12-2015.

2. η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κυρώσεως που αποτελεί ειδικότερη έκφραση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής των ευνοϊκότερων διοικητικών κυρώσεων αποτελεί πλέον πάγια νομολογία του ΣτΕ, του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ.

3. η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί και για τον λόγο ότι η αιτιολογία αυτής είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη.

4. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης τον ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του

5.Επομένως, εν προκειμένω, αποδεικνύεται, κατ' αρχάς, εκ των ανωτέρω, ότι οι

διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επιδίκων συναλλαγών είναι εσφαλμένες. Περαιτέρω, και εν πάση περιπτώσει, αποδεικνύεται ότι η εταιρεία μου τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη των επιδίκων τιμολογίων, συνεπώς δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψεως εικονικών τιμολογίων (ΣτΕ 972/2020).”

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 Ε' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ {εισερχόμενο αρ. πρωτ./2019 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία 12.07.2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, με εκδότη των φερόμενων τιμολογίων την επιχείρηση '..... του με Α.Φ.Μ., περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις 06.09.2019, 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 άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων 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 2009 την 31.12.2015 (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 2009 την 31.12.2020 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων).

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 εγερθεί 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 **06.09.2019**, ήτοι μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς παραγραφής και εντός της δεκαετούς παραγραφής, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται μέχρι την 31.12.2020.

Βάσει των ανωτέρω, ορθώς εξεδόθη η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 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 σχηματίσει 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 τη συναλλαγή των υπό κρίση τιμολογίων, αποδείχθηκε, κατόπιν ελεγκτικών ενεργειών.

Επειδή, η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί έκδοσης εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής 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 τη συναλλαγή, από την επιχείρηση '..... του και λήψης αυτών από την επιχείρηση ολοκληρώθηκε με την από 12.07.2019 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. {Π.Δ. 186/1992} της Ε' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή του λήπτη {Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ} την 06.09.2019.

Ως εκ τούτου, η ως άνω έκθεση αποτελεί, συμπληρωματικό στοιχείο για τη διαχειριστική χρήση 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 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται την 31.12.2020, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, το άρθρο 20§2 (Εννομη προστασία, δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης) του Συντάγματος, αναφέρει: "2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εμπεριστατωμένα 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, στη προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το με αρ./2020 “ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ” {άρθρο 28 ν. 4174/2014}, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τη διαπιστωθείσα παράλειψη.

Επειδή, η προσφεύγουσα απάντησε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων με την αρ. πρωτ./2020 επιστολή της μη αποδεχόμενη τη διαπιστωθείσα παράβαση, και χωρίς να επικαλείται στοιχεία περί αποδείξεως του εναντίου με αποτέλεσμα η άποψη του ελέγχου να παραμείνει η ίδια, ως η από 07.12.2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ..

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση, είναι απορριπτός ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, στην από 12.07.2019 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (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 τη συναλλαγή 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, ορίζονται 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 [άρθρα 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 φάκελλο 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 πεποιθήσεως, 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 κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατά την υπό κρίση διαχειριστική χρήση, στις 22.07.2009 μεταξύ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία {εργοδότης} και της προσφεύγουσας {εργολάβος}, εκπροσωπούμενη από την κα. '....., υπεγράφη η με αρ. Νο/...../2009 σύμβαση, με αντικείμενο την Ανέγερση όλων των Μηχανολογικών Τμημάτων οκτώ (8) στην Προβλήτα 1 του λιμένα στο Μεταξύ των συμβατικών υποχρεώσεων ήταν ο καθαρισμός των χώρων του εργοταξίου σε καθημερινή βάση.

Στο πλαίσιο εκτέλεσης του προαναφερόμενου έργου από την προσφεύγουσα εταιρεία, συνεργάσθηκε με διάφορες εταιρείες - υπεργολάβους. Μία εξ αυτών ήταν και η ατομική επιχείρηση του '..... ως {Υπεργολάβος}, στον οποίο:

Α) σύμφωνα με το από 20.10.2009 "ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ", ανατέθηκε ο "Καθαρισμός του χώρου ανέγερσης από άχρηστα οικοδομικά υλικά και προϊόντα εκσκαφής τρίτων προς χωροθέτηση των ραγών έδρασης των γερανών. Ο καθαρισμός του χώρου θα πραγματοποιηθεί με μηχανικά μέσα (JCB ή άλλο) του Υπεργολάβου και η αποκομιδή των πλεοναζόντων υλικών θα πραγματοποιηθεί με φορτηγά του Υπεργολάβου. Ο χώρος αποκομιδής είναι ευθύνης του Υπεργολάβου." Το δε τίμημα ορίστηκε στο ποσό των 5.000,00 €. Το ανωτέρω δε τίμημα εκτός του κέρδους του υπεργολάβου περιλαμβάνει:

1. Όλες τις απαιτούμενες καλύψεις για το προσωπικό του Υπεργολάβου (μισθοί,

ημερομίσθια, αποζημιώσεις, πιθανή υπερωριακή απασχόληση, ασφαλιστικές καλύψεις, έξοδα μεταφοράς, διαμονής και διατροφής, κλπ).2. Τη χρήση μηχανημάτων, εργαλείων, αναλωσίμων και καυσίμων του Υπεργολάβου.

Β) σύμφωνα με το από 27.10.2009 "ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ", ανατέθηκε ο "Καθαρισμός του χώρου ανέγερσης (No. 3, 4 και 5) από άχρηστα οικοδομικά υλικά και προϊόντα εκσκαφής τρίτων προς χωροθέτηση των ραγών έδρασης των γερανών. Ο καθαρισμός του χώρου θα πραγματοποιηθεί με μηχανικά μέσα (JCB ή άλλο) του Υπεργολάβου και η αποκομιδή των πλεοναζόντων υλικών θα πραγματοποιηθεί με φορτηγά του Υπεργολάβου. Ο χώρος αποκομιδής είναι ευθύνης του Υπεργολάβου." Το δε τίμημα ορίστηκε στο ποσό των 5.850,00 €. Το ανωτέρω δε τίμημα εκτός του κέρδους του υπεργολάβου περιλαμβάνει: 1. Όλες τις απαιτούμενες καλύψεις για το προσωπικό του Υπεργολάβου (μισθοί, ημερομίσθια, αποζημιώσεις, πιθανή υπερωριακή απασχόληση, ασφαλιστικές καλύψεις, έξοδα μεταφοράς, διαμονής και διατροφής, κλπ).2. Τη χρήση μηχανημάτων, εργαλείων, αναλωσίμων και καυσίμων του Υπεργολάβου.

Γ) σύμφωνα με το από 20.11.2009 "ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ", ανατέθηκε ο "Καθαρισμός του χώρου ανέγερσης (No. 6, 7 και 8) από άχρηστα οικοδομικά υλικά και προϊόντα εκσκαφής τρίτων προς χωροθέτηση των ραγών έδρασης των γερανών. Ο καθαρισμός του χώρου θα πραγματοποιηθεί με μηχανικά μέσα (JCB ή άλλο) του Υπεργολάβου και η αποκομιδή των πλεοναζόντων υλικών θα πραγματοποιηθεί με φορτηγά του Υπεργολάβου. Ο χώρος αποκομιδής είναι ευθύνης του Υπεργολάβου". " Το δε τίμημα ορίστηκε στο ποσό των 5.700,00 €. Το ανωτέρω δε τίμημα εκτός του κέρδους του υπεργολάβου περιλαμβάνει: 1. Όλες τις απαιτούμενες καλύψεις για το προσωπικό του Υπεργολάβου (μισθοί, ημερομίσθια, αποζημιώσεις, πιθανή υπερωριακή απασχόληση, ασφαλιστικές καλύψεις, έξοδα μεταφοράς, διαμονής και διατροφής, κλπ).2. Τη χρήση μηχανημάτων, εργαλείων, αναλωσίμων και καυσίμων του Υπεργολάβου. (Σχετ. 2, 3, 4).

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, για τη διαχειριστική χρήση 2009, τρία (3) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 16.550,00 € πλέον φπα 3.144,50 €, άπαντα εκδόσεως της εταιρείας '..... του, με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Τα ως άνω τιμολόγια, εξεδόθησαν στο πλαίσιο εκτελέσεως του έργου της εγκατάστασης στην Προβλήτα 1 του λιμένα στο

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:

- Δεν βρέθηκε ούτε στη έδρα της ούτε στο υποκατάστημα αυτής, έγινε δε αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της.
- Δεν προσκόμισε αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων κατόπιν προσκλήσεων της αρμόδια Δ.Ο.Υ..

- Για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009-2013 (ελεγχόμενες χρήσεις από τη Ε' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ), δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με αποτέλεσμα να μη φορολογηθεί ποτά για τα πραγματοποιηθέντα έσοδά της.
- Υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις φπα μόνο για το διάστημα 01.01.2009 – 30.06.2009 στις οποίες οι φορολογητέες εκροές και εισροές είναι μηδενικές.
- Δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσει Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2009-2013.
- Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τις ως άνω χρήσεις.
- Δεν απασχόλησε προσωπικό έμμισθο ή ημερομίσθιο προκειμένου να διαχειρίζεται εμπορικές συναλλαγές χιλιάδων ευρώ που σύμφωνα με τους κανόνες της αγοράς απαιτούνται έγγραφες συμφωνίες, παραγγελίες, χώροι αποθήκευσης, εναπόθεσης και μεταφοράς εμπορευμάτων.
- Δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη μεταφορικών μέσων και μηχανημάτων έργου για τη μεταφορά τέτοιων εμπορευμάτων όπως ο λιγνίτης και τα άγονα με όγκο και βάρος για τα οποία απαιτούνται ειδικά οχήματα μεγάλου φορτίου.
- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν οι δηλούμενες στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων συναλλαγές, για παράδειγμα ο τρόπος με τον οποίο κλείνονταν οι συμφωνίες αγοράς και πώλησης, συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας, τρόπος μεταφοράς εμπορευμάτων, πληρωμές κλπ.
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων, προκύπτει ότι πραγματοποίησε ανά χρήση τις κάτωθι αγορές και πωλήσεις,

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2009	49.325,90	565.021,06
2010	0,00	195.611,73
2011	0,00	5.411,04
2012	0,00	78.982,24
2013	0,00	105.006,48
ΣΥΝΟΛΟ	49.325,90	950.032,55

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, καθώς το ύψος των αγορών της δεν δικαιολογεί το σύνολο των πωλήσεων που δηλώθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους. Επίσης το είδος των αγορών της δεν συνάδει με το είδος των πωλήσεων.

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, 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.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε:

A) καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 50.00.00.856

B) σε φωτοτυπία την με αρ./2009 ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ποσού 3.144,50 € με αιτιολογία "έναντι λογαριασμού"

Γ) σε φωτοτυπία την έμπροσθεν όψη της με αρ. επιταγής, με διαταγή πληρωμής '..... ποσού 3.144,50 € την 20.01.2010, εκδόσεως της προσφεύγουσας.

Δ) σε φωτοτυπία την με αρ./2010 ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ποσού 1.384,50 €

Ε) σε φωτοτυπία την με αρ./2010 ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ποσού 15.000,00 €, με αιτιολογία "εξόφληση λογαριασμού {ΣΧΕΤ. 6} "

Επειδή, από τα παραπάνω προσκομιζόμενα σε φωτοτυπία παραστατικά, και από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, προκύπτουν τα εξής:

1.η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε την όπισθεν όψη της ως άνω επιταγής, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να διαπιστωθεί αν το αναγραφόμενο ποσό εισπράχθηκε από τον δικαιούχο εκδότη των τιμολογίων, ή από άλλο πρόσωπο κατόπιν οπισθογραφήσεως.

2.η προσφεύγουσα για τα ποσά των 1.384,50 € και 15.000,00 € που πληρώθηκαν με μετρητά, δεν προσκόμισε τις σχετικές εγγραφές του λογαριασμού ταμείο (38.00.00.000).

3. από τις προσκομιζόμενες αποδείξεις πληρωμής, δεν μπορεί να διαπιστωθεί, ποιος εισέπραξε τα ποσά, καθώς δεν υπάρχει ούτε ονοματεπώνυμο ούτε και σχετική σφραγίδα εκ μέρους του εκδότη των τιμολογίων.

4. η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό έγγραφο για τις τραπεζικές κινήσεις από καμία τράπεζα {αντίγραφο σχετικού λογαριασμού τραπεζής (extrait)}.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι, η προσφεύγουσα και λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν απέδειξε, ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ούτε θέμα καλής πίστης αυτού, αλλά και ούτε ότι υπάρχει εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια, εικονικά τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19-5-2017), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 79.Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

“1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1110/2017(ΦΕΚ Β' 2556/24-07-2017)

“Άρθρο 3 Ρύθμιση ειδικών ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. **4446/2016**

γ) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει επιλεγεί για έλεγχο, εφόσον στο μέλλον διενεργηθεί έλεγχος θα του επιβληθούν και τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. **4174/2013** ή του άρθρου 7 του ν. **4337/2015**, ή του **άρθρου 6** του ν.**2523/1997** (κατ' εφαρμογή των διατάξεων **του άρθρου 79 παρ. 1** του ν.**4472/2017**) σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν.**4446/2016**, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

“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.....

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης”.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) (Α'170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#) (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. [4174/2013](#), κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015:

“15. Μεταβατικές διατάξεις ν. [4337/2015](#)

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. [4174/2013](#)), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. [4337/2015](#), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

Επειδή, το υπό κρίση πρόστιμο, επιβλήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες προαναφερθείσες διατάξεις, οι περί του αντιθέτου 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./07.01.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

της υπ' αριθ. την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2009, 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: 6.620,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.