



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-10-2018

Αριθμός Απόφασης: 1669

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
  - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
  - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κάτοικος ....., επί της οδού ....., κατά 1) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, 2) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, 3) της με αρ. .... Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 & Άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και 4) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. πρωτ. ....-**04-2017** έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** ....., με συνημμένη την από ....-04-2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., βάσει της οποίας προκύπτουν νέα συμπληρωματικά στοιχεία για λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, από τον προσφεύγοντα, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, έκδοσης της επιχείρησης ..... με Α.Φ.Μ. ...., στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008.

Μετά το προαναφερόμενο έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** ....., εκδόθηκε η υπ. αριθ. ....**05-2017** εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, επιτόπιου, κατά του προσφεύγοντος, από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** ....., Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.** ....., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), του Εισοδήματος (Ν.2238/1994), του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 σε εκτέλεση της ως άνω εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, για τη χρήση 2008, συντάχθηκε η από .....-2018 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), η από .....-2018 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 & Ν.4174/2013), η από .....-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Άρθρο 48 Ν.2859/2000 & Ν.4174/2013) και η από .....-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων παρ. 1 Άρθρου 6 Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από .....-2018 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....  
.....

Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 3.027,60**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 7.569,00, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 και 66 του Ν.4174/2013, παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 , 12 και 18 παρ.9 του Π.Δ. 186/1992. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από το άρθρο 7 παρ. 3. περ. β' του Ν.4337/2015.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από .....-2018 Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 & Ν.4174/2013) ήταν η έκδοση, της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**

Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....** καταλογίστηκε συνολικό ποσό ύψους ΕΥΡΩ 4.472,24 (κύριος φόρος ΕΥΡΩ 2.388,63 πλέον διοικητικές κυρώσεις Άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ύψους ΕΥΡΩ 2.083,61).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από .....-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Άρθρο 48 Ν.2859/2000 & Ν.4174/2013) ήταν η έκδοση, της με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**.

Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** καταλογίστηκε συνολικό ποσό φόρου ύψους ΕΥΡΩ 3.252,13 (κύριος φόρος ΕΥΡΩ 1.736,97 πλέον διοικητικές κυρώσεις Άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ύψους ΕΥΡΩ 1.515,16).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από .....-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων παρ. 1 Άρθρου 6 Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013 ήταν η έκδοση, της με αρ. .... Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 & Άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 & Άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 719,05**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στη χρήση 2008, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 79, παρ. 1, του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Για την παράβαση αυτή καταλογίστηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου, ήτοι ΕΥΡΩ 719,05 ( $1.438,11 \times 50\% = 719,05$ ).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις χωρίς να πραγματοποιήσει επιτόπιο έλεγχο, αλλά υιοθετώντας απλώς τα πορίσματα έκθεσης ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. που αφορούσε τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι τόσο τα πορίσματα των σχετικών εκθέσεων ελέγχων, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, όσο και το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου που αφορούσε τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν στηρίζονται σε σαφή και εμπειριστατωμένη αιτιολογία.
3. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας.

**Αναφορικά** με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο, το δεύτερο και τον τρίτο ισχυρισμό

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη

ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 & 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

**Επειδή**, ο προσφεύγων είχε προχωρήσει στην διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης στις ...../01/2017 και η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις ....-05-2017 είναι φυσικό ότι η φορολογική αρχή δεν ήταν δυνατό να διενεργήσει επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην έδρα της ατομικής επιχείρησης, αλλά είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει έλεγχο από το γραφείο ή σε μέρος που θα πρότεινε ο φορολογούμενος, όπως ορίζει το άρθρου 23 παρ. 2 του Ν.4174/2013. Προκειμένου δε ο προσφεύγων να λάβει γνώση για τη διενέργεια του ελέγχου και να κάνει χρήση, εφόσον το επιθυμούσε, των ευνοϊκών διατάξεων του Ν.4446/2016 η φορολογική αρχή του απέστειλε την υπ. αριθ. πρωτ. ....-05-2017 Ειδική Πρόσκληση, με συστημένη αλληλογραφία, η οποία όπως αποδεικνύεται από τα αρχεία των ΕΛ.ΤΑ. παραδόθηκε στον προσφεύγοντα στις ...../05/2017. Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ. αριθ. πρωτ. ....-05-2017 Έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους βιβλίων και στοιχείων (Άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013), με συστημένη αλληλογραφία, προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος. Το έγγραφο αυτό, όπως αποδεικνύεται από τα αρχεία των ΕΛ.ΤΑ., παραδόθηκε στον προσφεύγοντα στις ...../05/2017. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην έγγραφη πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ούτε παρείχε κάποια πληροφορία ή στοιχείο στον έλεγχο, ούτε δε όρισε

κάποια άλλη τοποθεσία για να διενεργηθεί ο έλεγχος, οπότε ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στον έλεγχο από το γραφείο με όλες τις πληροφορίες που είχε στη διάθεση της.

**Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «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 το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και αποδέχθηκε τα πορίσματα της με αρ. ....../2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της **Δ.Ο.Υ. ....**, στα οποία διαπιστώνεται και αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. ...., στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008. Οι λόγοι που αποδεικνύουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις παρουσιάζονται στην ενότητα «ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από .....-2018 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), στην ενότητα «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ» της από .....-2018 Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 & Ν.4174/2013), στην ενότητα «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από .....-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Άρθρο 48 Ν.2859/2000 & Ν.4174/2013) και στην ενότητα «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από .....-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων παρ. 1 Άρθρου 6 Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές από .....-2017 Εκθέσεις Ελέγχου της **Δ.Ο.Υ. ....** όσο και η με αρ. ....../2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της **Δ.Ο.Υ. ....**, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και αποδεικνύουν τη διαπίστωση περί εικονικότητας των υπό έλεγχο ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

## ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την επικύρωση 1) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, 2) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, 3) της με αρ. .... Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 & Άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και 4) της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| <b>Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008</b> |                 |
|-------------------------------------------------------|-----------------|
| Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)                        | 1.736,97        |
| Διοικητικές Κυρώσεις Άρθρου 49 του Ν.4509/2017        | 1.515,16        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                            | <b>3.252,13</b> |

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| <b>Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008</b> |                 |
|----------------------------------------------------|-----------------|
| Πρόστιμο / (7.569,00 X 40%)                        | 3.027,60        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                         | <b>3.027,60</b> |

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 & Άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                                    |        |
|----------------------------------------------------|--------|
| <b>Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008</b> |        |
| <b>Πρόστιμο / (1.438,11 X 50%)</b>                 | 719,05 |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                         | 719,05 |

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                                       |                 |
|-------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008</b> |                 |
| Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)                        | 2.388,63        |
| Διοικητικές Κυρώσεις Άρθρου 49 του Ν.4509/2017        | 2.083,61        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                            | <b>4.472,24</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.