



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.01.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 35

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333254  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αριθ. πρωτ. .... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρείας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. .... συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας στην Υπηρεσία μας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» φόρος ποσού 2.630,60 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.300,00 € (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 263,06 € και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. 1.036,98 €), δη σύνολο φόρου 3.930,64 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αξίας πέντε (5) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 14.230,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.703,70 €, εκδόσεως «.....», ΑΦΜ .....

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος (Ν. 2238/1994) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006.
- 2) Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας τιμολογίων – Αντιστροφή του βάρους απόδειξης & ελλειπείς και αντιφατικές αιτιολογίες (έλλειψη νόμιμης βάσης).
- 3) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Αντίθεση στην αρχή της χρηστής διοίκησης.
- 4) Αμφισβήτηση της εικονικότητας των τιμολογίων.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η

οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

**Επειδή**, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

**Επειδή**, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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».

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

**Επειδή**, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές

ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

**Επειδή,** με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ....».

**Επειδή,** με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004, όπως ίσχυαν με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

**Επειδή,** από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.3697/2008, αποδεχόμενη, στις ....., το σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 και εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ. πρωτ. .... δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ που περιήλθε σε γνώση της ελεγκτικής αρχής την ...../2017 (αρ. πρωτ. εισερχομένου .....2017), για την εκδότρια εικονικών στοιχείων ..... – Α.Φ.Μ. .... και λήπτρια την προσφεύγουσα, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν το είχε, ούτε και δύνατο δικαιολογημένα να το έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής.

**Επειδή**, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, λόγω περιέλευσης του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής και κατόπιν αρχικών φύλλων ελέγχου (περαίωσης με τον ν.3697/2008) κατέστη ενδεκαετής, δη έως τις 31/12/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 ν.2238/1994.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι ...../06/2018 το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 (οικονομικό έτος 2007) δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 περί ενδεκαετούς παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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**, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την προσφεύγουσα, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα ως προς την συναλλαγή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 14.230,00€, εκδόσεως της επιχείρησης ..... – Α.Φ.Μ. ...., διότι:

- ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα διεύθυνση ενώ για την έναρξη προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναληθές συμφωνητικό μίσθωσης,
- δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή ούτε απασχόλησε προσωπικό ειδικών προσόντων για την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπως η επιμέλεια και προώθηση εντολών διαφήμισης, παρακολούθηση διαφημιστικής προβολής, κατάρτιση προγράμματος διαφήμισης κ.λπ.,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- η αξία των πραγματοποιηθεισών δαπανών – αγορών κάθε χρήσης είναι δυσανάλογα μικρή σε σχέση με την αξία των φερόμενων πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων,
- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών,
- υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος (με αξίες πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων) είτε δεν τις υπέβαλε καθόλου,
- τέσσερεις λήπτες πενήντα ενός (-51-) φορολογικών στοιχείων της εν λόγω επιχείρησης προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 του ν.3888/2010.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της συνυπέβαλε δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής:

α) το Τ.Π.Υ. .... καθαρής αξίας 1.170,00 € πλέον Φ.Π.Α. 222,30 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως ..... – Α.Φ.Μ. ....,

β) το Τ.Π.Υ. .... καθαρής αξίας 3.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 570,00 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως ..... – Α.Φ.Μ. ....,

γ) το Τ.Π.Υ. .... καθαρής αξίας 4.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 760,00 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως ..... – Α.Φ.Μ. ....,

δ) το Τ.Π.Υ. .... καθαρής αξίας 3.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 665,00 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως ..... – Α.Φ.Μ. ....,

ε) το Τ.Π.Υ. .... καθαρής αξίας 2.560,00 € πλέον Φ.Π.Α. 486,40 € με περιγραφή υπηρεσίας «bellow the line - ενέργειες που έγιναν για λογαριασμό σας», εκδόσεως ..... – Α.Φ.Μ. ....,

στ) το No ..... ένταλμα πληρωμής σε πίστωση ταμείου ποσού 3.570,00 € με αιτιολογία εξόφληση Τ.Π.Υ. No .....,

ζ) το No ..... ένταλμα πληρωμής σε πίστωση ταμείου ποσού 4.760,00 € με αιτιολογία εξόφληση Τ.Π.Υ. No .....,

η) το No ..... ένταλμα πληρωμής σε πίστωση ταμείου ποσού 5.819,10 € με αιτιολογία εξόφληση Τ.Π.Υ. No ..... και έναντι λογαριασμού,

θ) ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της ..... για παροχή υπηρεσιών BELOW THE LINE MARKETING με σκοπό την αύξηση της αναγνωρισιμότητας και της ακροαματικότητας του ..... σε συγκεκριμένες ομάδες ατόμων. Η διάρκεια των παραπάνω υπηρεσιών καθορίστηκε σε 20 μήνες και η συνολική καθαρή αμοιβή σε 16.500,00 €.

Τα ως άνω στοιχεία δεν δύναται να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθόσον ούτε τα φορολογικά στοιχεία αναφέρουν αναλυτικώς και τεκμηριωμένα τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ώστε να εξακριβώνεται η πραγματοποίησή τους, ούτε ο τρόπος εξόφλησής τους δια των ενταλμάτων πληρωμής σε πίστωση ταμείου δύναται να αποδείξει το πραγματικό των συναλλαγών κι άλλωστε είναι οξύμωρο μία εταιρεία με έδρα την Θεσσαλονίκη να εξοφλεί σε πίστωση ταμείου και όχι διατραπεζικά μία εταιρεία με εγκαταστάσεις στην Αθήνα.

**Επειδή**, δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα υλικό για τις πραγματοποιηθείσες ενέργειες της ....., για το τι έκανε ως δράσεις, για την αύξηση της αναγνωρισιμότητας και της ακροαματικότητας του .....

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης επί της εικονικότητας των συναλλαγών κρίνεται ως αναπτόδεικτος και απορρίπτεται.

## **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 14 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**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

**2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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**, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή:

α) απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) προς την προσφεύγουσα στην τελευταία δηλωθείσα γνωστή διεύθυνσή της, ..... – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, (διεύθυνση η οποία είναι ίδια με την δηλωθείσα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή) την με αριθ. πρωτ. ....2018 πρόσκληση για παροχή στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013,

β) απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) προς την προσφεύγουσα στην τελευταία δηλωθείσα γνωστή διεύθυνσή της την με αριθ. πρωτ. ....2018 κοινοποίηση της



εντολής ελέγχου (για δεύτερη φορά), την με αριθ. πρωτ. ....2018 πρόσκληση για παροχή στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 καθώς και την με αριθ. πρωτ. ....2018 γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού,

γ) απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) προς τον νόμιμο εκπρόσωπο – διαχειριστή της προσφεύγουσας (....., ΑΦΜ ..... ) στην οικία του την με αριθ. πρωτ. ....2018 κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, την με αριθ. πρωτ. ....2018 πρόσκληση για παροχή στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 και την προαναφερθείσα με αριθ. πρωτ. ....2018 γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων,

δ) απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) προς την προσφεύγουσα στην τελευταία δηλωθείσα γνωστή διεύθυνσή της το με αριθ. ..../2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Κ.Β.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α. με αριθ. πρωτ. ....2018,

ε) απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στην οικία του νόμιμου εκπροσώπου – διαχειριστή της προσφεύγουσας (....., ΑΦΜ ..... ) το με αριθ. ..../2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Κ.Β.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α. με αριθ. πρωτ. ....2018 και

στ) απέστειλε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στην οικία του νόμιμου εκπροσώπου – διαχειριστή της προσφεύγουσας για το διάστημα από ...../2000 έως και ...../2010 (....., ΑΦΜ ..... ) το με αριθ. ..../2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Κ.Β.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α. με αριθ. πρωτ. ....2018.

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι η αρμόδια φορολογική αρχή έπραξε όλες τις δέουσες ενέργειες, εφαρμόζοντας το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, στέλνοντας όλα τα έγγραφα που απαιτούνταν τόσο στην έδρα της προσφεύγουσας όσο και στον νόμιμο διαχειριστή της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ..../..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ....

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

Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007

|                           |                   |
|---------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου             | 2.630,60 €        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | 263,06 €          |
| Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.    | 1.036,98 €        |
| <b>Σύνολο φόρου</b>       | <b>3.930,64 €</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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