



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604561

**Fax** : 213 1604567

Καλλιθέα 05/ 03/ 2021

Αριθμός Απόφασης 889

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από **20/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., που έχει έδρα στην ....., επί της οδού ..... αρ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον ..... με ΑΦΜ ..... κάτοικος ....., οδός .....  
Αριθ. ....- ....., κατά:

- Της υπ' αριθ. ....../2020 (taxis ...../2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01 - 31/12/2011.

-Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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 20-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., 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:

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

**A.** Με το με αρ. πρωτ. ....../2019 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. ....../2019) την από 11-06-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013] που αφορούσε την ατομική επιχείρηση `` ..... ΑΦΜ ....., με έδρα στην ..... επί της οδού ..... αρ. ...., σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή για τις χρήσεις 2011, 2012 & 2013 συνολικής καθαρής αξίας 1.187.593,91. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση ..... στην χρήση 2011 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... για τέσσερα(4) φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) καθαρής αξίας 7.798,00€.

**B.** Κατόπιν αυτής, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2011 με την υπ' αριθ. ....../...../2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ και Εισόδημα.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια ....., λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα το υπ' αριθ. ....../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 05-06-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ.

...../2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια, εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 16/06/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογία ΚΒΣ & 2)Φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

### **ΚΒΣ**

-Την υπ' αριθ. ....../2020 (taxis ...../2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 3.119,20€ (€7.798,00x 40%) σύμφωνα με την οποία:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους και συγκεκριμένα α) Α.Π.Υ. Νο ...../2011, καθαρής αξίας 1.950,00€, β) Α.Π.Υ. Νο ...../2011, καθαρής αξίας 1.935,00€, γ) Α.Π.Υ. Νο ...../2011, καθαρής αξίας 1.900,00€ & Α.Π.Υ. Νο ...../2011, καθαρής αξίας 2.013,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 7.798,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης "....." ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1, 2, 9 & 30§§§§ 1, 2, 3 περ.γ, 4, 7, 8 & 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

### **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 1.559,60€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 1.667,84€, ήτοι συνολικού ποσού 3.227,44€

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων) ύψους 7.798,00€.

Με την αρ. πρωτ. ....../20-07-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, το γεγονός ότι δεν έλαβε γνώση της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών με το πόρισμα της, που αφορά στον εκδότη των ανωτέρω τιμολογίων που κρίθηκαν εικονικά (άρθρο 20Σ & άρθρο 28 ν.4174/2013).

-Παράβαση της αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται:

*«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, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

*«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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) .... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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.».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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 προϊσταμένου 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, με το αριθ. ....../2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ η από 11-06-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013], η οποία αφορούσε την χρήση 2011 που ήταν ανέλεγκτη.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και φύλλου ελέγχου εισοδήματος, λόγω νέων στοιχείων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2011 στις 31-12-2022, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής, για τις κρινόμενες πράξεις, χρήσεως 2011 απορρίπτεται.

**Επειδή**, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει*

*σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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,** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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,** 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 τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς της.

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ ..... 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η εκδότης των στοιχείων ατομική επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2011 φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότης, έτσι όπως περιγράφεται στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

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

**Επειδή** από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότης των στοιχείων ατομική επιχείρηση, ήταν κατά το έτος 2011 φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

**Επειδή**, στην από 11-06-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 16-06-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για τον εκδότη "....." ΑΦΜ ....., λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«..... Η ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ Κ' ΘΡΑΚΗΣ Δ/ΝΣΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ ΔΡΑΜΑΣ ΤΜΗΜΑ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΔΡΑΜΑΣ ΓΡΑΦΕΙΟ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ., το υπ' αριθμ. ....../2016 έγγραφο, το οποίο πρωτοκολλήθηκε από την Δ.Ο.Υ. και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου, ....../2016.

Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρονται τα παρακάτω:

..... στα πλαίσια προανάκρισης που συνεχίζεται από την υπηρεσία τους για παράβαση του άρθρου 187 του Π.Κ. «Εγκληματική οργάνωση», ότι το άτομο που αναφέρεται με στοιχεία

..... του ..... και της ..... γεννηθείς 05-04-1951 στα ..... με Α.Φ.Μ. .... που φορολογικά ανήκει στην Δ.Ο.Υ. σας, σύμφωνα με ληξιαρχική πράξη θανάτου που έχει περιέλθει στην υπηρεσία τους έχει αποβιώσει την 09-09-2010. (Αριθμός ληξιαρχικής πράξης θανάτου ...../2010 Ληξιαρχείο ..... Δήμου .....).

2). Από την υπηρεσία τους με βάσει τα ανωτέρω, υπεβλήθη προς την ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΑ ΠΡΩΤΟΔΙΚΩΝ ΑΘΗΝΩΝ, η υπ' αριθμ. ..../2016 Αναγγελία βάσει του άρθρου 37 § 2 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας κατά αγνώστων.

3). Η υπηρεσία τους απέστειλε στην Δνση ηλεκτρονικής υποστήριξης του Υπουργείου Οικονομικών TAXIS το υπ' αριθμ. ..../2016 έγγραφο με το οποίο ζήτησε την απενεργοποίηση του Α.Φ.Μ. .... ΤΟΥ .....

4) Από τον έλεγχο των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών Προμηθευτών, διαπιστώθηκε ότι κατά τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 η ατομική επιχείρηση έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από πλήθος επιχειρήσεων μια από αυτές είναι και η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ .....

-Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέστειλε προς την ΓΕΝΙΚΗ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ Κ' ΘΡΑΚΗΣ Δ/ΝΣΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ ΔΡΑΜΑΣ ΤΜΗΜΑ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΔΡΑΜΑΣ ΓΡΑΦΕΙΟ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ το υπ' αριθμ ...../2019 έγγραφο, με το οποίο ζήτησε πληροφορίες σχετικά, αν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία προανάκρισης και αν έχει εκδοθεί πόρισμα από το οποίο να προκύπτει υποκρυπτόμενος ή υποκρυπτόμενοι.

Η ανωτέρω υπηρεσία με το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../2019 έγγραφο της, τους απάντησε ότι η σχηματισθείσα δικογραφία έχει υποβληθεί στην Εισαγγελία Πρωτοδικών .....

Κατόπιν των ως άνω αναλυτικά αναφερομένων, για τις χρήσεις 2011, 2012, και 2013 όλα τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από την επιχείρηση '' ..... ΤΟΥ ..... - Α.Φ.Μ. .... - ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΟΜΙΚΑ ΥΛΙΚΑ Κ.Α. -..... - Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, (ανύπαρκτη ουσιαστικά επιχείρηση), ήτοι 284 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας ένα εκατομμύριο εκατόν ογδόντα επτά χιλιάδες πεντακόσια ενενήντα τρία ευρώ και ενενήντα ένα λεπτά (1.187.593,91 €), τα οποία για τους προαναφερόμενους λόγους κρίνονται από τον έλεγχο ως εικονικά, δηλαδή αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές.. .....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 11-06-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 16-06-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με σαφή 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 για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

**Επειδή**, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου- Πόρισμα Ελέγχου ” στην από 16-06-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την λήπτρια επιχείρηση αναφέρεται ότι:

«.....μετά από τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, επειδή η επιχείρηση “..... του .....” με ΑΦΜ ....., ....., δεν λειτούργησε ποτέ, οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 συνολικής καθαρής αξίας 1.187.593,91€ είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Κατόπιν των αναγραφόμενων και επειδή μεταξύ των επιχειρήσεων, που εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ο ανωτέρω, περιλαμβάνεται στη χρήση 2011 και η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., .....-....., ο έλεγχος αποφαινεται ότι η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους.....»

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 11-06-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ’ΑΘΗΝΩΝ και στις από 16-06-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (**ΣΤΕ 949, 950/2012**). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, από με το αριθ. πρωτ. ....../2020 έγγραφο παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από ατομική επιχείρηση “.....” ΑΦΜ ....., βρέθηκαν καταχωρημένα από τον έλεγχο στα βιβλία της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός απορρίπτεται.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 85 παρ 2 του Ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι:

*«Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά».*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 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.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν ήταν δυνατή η κοινοποίηση της από 11-06-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς σε αυτήν αναφέρονταν στοιχεία τρίτων, παραβιάζοντας με αυτό τον τρόπο το απόρρητο.

Επίσης στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα, το υπ' αριθ. ....../2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου (έχουν συμπεριληφθεί αναλυτικά όλα τα κρίσιμα σημεία της ανωτέρω έκθεσης που αφορούσαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση) και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής της, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις 05-06-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ..... τις αντιρρήσεις της, χωρίς να ζητήσει οποιαδήποτε περεταίρω στοιχεία και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 11-06-2019 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 16-06-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ....../20-07-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ .....

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

#### **Κ.Β.Σ.**

**Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2011 (υπ' αριθ. ....../2020 (taxis ....../2020)**

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 7.798,00€ X 40% =3.119,20€

#### **ΕΙΣΟΔΗΜΑ (υπ' αριθμ. ....../2018)**

|                                         |          |
|-----------------------------------------|----------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ                         | 2012     |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος               | 1.559,50 |
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017) | 1.667,84 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ                     | 3.227,44 |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.