



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

**A2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 16/03/ 2021

Αριθμός Απόφασης 943

## 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 **21-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ".....", ΑΦΜ ..... που έχει έδρα στην .....-στην διεύθυνση ..... κατά:

- Της υπ' αριθμ. ....../2020 (elenxis ...../2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1994 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ της οποίας 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 21-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ....., 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. .... /1997 ΕΜΠ έγγραφο της, η ΥΠΕΔΑ Αθηνών διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, Δελτίο Πληροφοριών από το οποίο προέκυπτε, ότι: μετά από έλεγχο που διενέργησε στην επιχείρηση ..... ΑΦΜ ..... αναφορικά με τις συναλλαγές αυτής με την επιχείρηση ..... εμπορία βάμβακος - υφασμάτων διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

| α/α | Αρ. Τιμ. Καθαρή Αξία ΦΠΑ | Δέμα       | Κιλά      | Δελτία Αποστολής                                   |
|-----|--------------------------|------------|-----------|----------------------------------------------------|
|     | Πώλησης (σε δρχ.)        |            |           |                                                    |
| 1   | ...../1994               | 29.728.650 | 2.378.292 | ..... 86.170 ...../94, ...../94, ...../94          |
| 2   | ...../1994               | 4.676.700  | 381.416   | ..... 13.622 ...../94                              |
| 3   | ...../1994               | 27.894.500 | 2.231.320 | ..... 79.690 ...../94, ...../94 ...../94, ...../94 |

Τα παραπάνω τιμολόγια πώλησης και δελτία αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης ..... κατά την χρήση 1994 για τα οποία τιμολογείται η πώληση ποσοτήτων εκκοκκισμένου βάμβακος σε δέματα προς την επιχείρηση ..... κατ' αρχή πάσχουν:

α) ως προς το πρόσωπο και τα στοιχεία του παραλήπτη - αγοραστή που για τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο τυγχάνει φορολογικά άφαντος,

β) ως προς τον τόπο παράδοσης των εμπορευμάτων, καθόσον επί της οδού ..... δεν υφίστατο έδρα ή αποθηκευτικός χώρος,

γ) ως προς τον χρόνο έκδοσης αυτών, σε σχέση πάντοτε με την δυνατότητα συγκεκριμενοποίησης της αντικειμενικής υπόστασης της αγοράστριας επιχείρησης.

**B.** Μετά από έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ στην επιχείρηση ..... σύμφωνα με την από 17-2-1995 ειδική έκθεση ελέγχου και με την 18-01-1996 έκθεση φορολογικού ελέγχου εισοδήματος διαπίστωσε ότι:

-Επί της οδού ..... στον ..... που φέρεται ως έδρα της επιχείρησης, δεν υφίσταται κατάστημα ή αποθηκευτικός χώρος και από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει μεταβολή ως προς τη διεύθυνση της έδρας.

-Ύστερα από αυτοψία στην έδρα της επιχείρησης ..... στη οδό ..... στην ..... καθώς και στα υποκαταστήματα αυτής επί της οδού ..... και ..... στην ....., διαπίστωσε ότι η ως άνω επιχείρηση ουδέποτε διατήρησε έδρα, γραφεία, λογιστήριο ή εργοστάσιο και γενικότερα δεν λειτούργησε ποτέ οποιαδήποτε εταιρεία με αντικείμενο εργασιών παραγωγή ή εμπορία ενδυμάτων.

-Από τα τμήματα Εισοδήματος, ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών διαπιστώθηκε ότι η τελευταία υποβληθείσα δήλωση αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1992 - 31/12/1992.

-Η επιχείρηση ..... για το χρονικό διάστημα από 1/1/1993 έως τουλάχιστο το 1997 είναι φορολογικά άφαντη, τα δε στοιχεία που εκδίδει ή λαμβάνει τυγχάνουν να είναι εικονικά, καθώς δεν διαθέτει αντικειμενική υπόσταση επιτηδευματία (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις), και τη δυνατότητα να διενεργεί συναλλαγές του ύψους των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης .....

Γ. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-1994 με την υπ' αριθ. ....../1997 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92),

Μετά το πέρας του ελέγχου, ο έλεγχος συνέταξε την από 03-07-1997 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, εξέδωσε την κατωτέρω Πράξη:

-Την υπ' αριθ. ....../**1997** Απόφαση Επιβολής Προστίμου για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/1994, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 124.775.700δρχ [(29.728.650δρχX2=59.467.300δρχ), (4.767.700δρχX2=9.535.400δρχ), (27.891.500δρχ X2=55.783.000δρχ)] διότι:

Εξέδωσε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α)Τ.Π. Νο ....../1994 καθαρής αξίας 29.728.650δρχ, β) Τ.Π. Νο ....../1994 καθαρής αξίας 4.767.700δρχ και γ) Τ.Π. Νο ....../1994 καθαρής αξίας 27.891.500δρχ, προς την επιχείρηση ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 11§1 & 12§1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) καθώς και του άρθρου 19§§1, 3, 4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5§10 & 19§ 1, 2 του Ν. 2523/97

Κατά της προαναφερόμενης απόφασης και της έκθεσης ελέγχου, ασκήθηκε προσφυγή από την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../**2019** απόφαση από το Διοικητικό Εφετείο ....., Τμήμα Γ' Τριμελές, ακυρώνοντας την ανωτέρω απόφαση σύμφωνα με την οποία ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ **προκειμένου τα αρμόδια όργανα να ενεργήσουν τα νόμιμα ήτοι κλήση της προσφεύγουσας σε προηγούμενη ακρόαση.**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, εξέδωσε την υπ' αριθ. ....../2019 εντολή ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζει η ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Εφετείου .....

Επακολούθησε έλεγχος από την ελέγκτρια ..... της ίδιας Δ.Ο.Υ. η οποία κοινοποίησε νομότυπα σύμφωνα με την από 09-03-2020 έκθεση επίδοσης στον Διευθύνων Σύμβουλο της επιχείρησης ..... του ....., με ΑΦΜ ..... το υπ' αριθ. ....../2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν.4174/2013, μαζί με την προσωρινή πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Μετά το πέρας του ελέγχου η ανωτέρω ελέγκτρια συνέταξε την από 15-06-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης και έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/92) σε επανάληψη διαδικασίας. Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31 - 12/1994 την κατωτέρω προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα: Την υπ' αριθμ. ....../2020 (**elenxis** ....../2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 - ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1994, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 73.132,62€ (182.831,55€χ 40%) διότι: Εξέδωσε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α)Τ.Π. Νο ....../1994 καθαρής αξίας 29.728.650δρχή 87.244,75€, β) Τ.Π. Νο ....../1994 καθαρής αξίας 4.767.700δρχ ή 13.724,72€ και γ) Τ.Π. Νο ....../1994 καθαρής αξίας 27.891.500δρχ, ή 81.862,07 ήτοι συνολικό καθαρό ποσό 62.299.850δρχ ή 182.831,55€, προς την επιχείρηση ....., 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 και 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.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η κρινόμενη χρήση έχει υποπέσει σε παραγραφή. Κανένα συμπληρωματικό στοιχείο, με την έννοια του νόμου, δεν έχει προκύψει και δεν συντρέχει κανένας απολύτως νόμιμος λόγος, ώστε να εκληφθεί νέα έναρξη της παραγραφής
- Ο Δ/ων Σύμβουλος προσκλήθηκε σε ακρόαση, θα πρέπει όμως να κριθεί ως άκυρη η προδικασία, διότι αναφέρεται μεν στην έκθεση ελέγχου ότι δεν ανταποκρίθηκε στο ενημερωτικό σημείωμα, ωστόσο όταν του κοινοποιήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη δεν είχε παρέλθει η προθεσμία του να αναπτύξει τους όποιους ισχυρισμούς του, καθότι οι σχετικές προθεσμίες είχαν ανασταλεί λόγω κορωνοϊού.
- Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-13], ορίζεται 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», με τις διατάξεις του **άρθρου 36 §1,2 περ. γ' του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι «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. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά», με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 6 του Ν.2238/1995 [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94]**, ορίζεται ότι «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997]**, ορίζεται ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επίσης σύμφωνα με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 30-03-2020 Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις(ΦΕΚ Α'75/30-03-2020), στο άρθρο 6 παρ.6 αυτής αναφέρεται ότι: «6. Οι προθεσμίες παραγραφής της αξίωσης της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου ή προστίμου που λήγουν από την έναρξη ισχύος της παρούσας έως και την 31η Μαΐου 2020 παρατείνονται έως την 31η Ιουλίου 2020.»

**Επειδή** η αρχική πράξη (υπ' αριθ. ....../1997), εκδόθηκε το έτος 1997 ήτοι μέσα στην προθεσμία των πέντε (5) ετών του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των φύλλων ελέγχου και πράξεων. **Επειδή**, η υπ' αριθ. ....../2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατόπιν ακύρωση της υπ. αριθ. ....../1997 λόγω τυπικής πλημμέλειας βάσει της υπ. αριθ. ....../19 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου.

Στην προκείμενη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων (άρθρο 6 παρ. 6 της Π.Ν.Π. της 30-03-2020-ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020) η υπ' αριθμ. ....../2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, Τμήμα 7<sup>ο</sup> Μονομελές, κοινοποιήθηκε στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 22-05-2019, η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 03-07-2020, πριν δηλαδή από την της 31-07-2020 και επομένως ο λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα, απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 15-06-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης και έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ) σε επανάληψη διαδικασίας της ΔΟΥ ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχετε στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**).

Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§ 1 & 4ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

*«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 εμπειρισττωμένα 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**, σύμφωνα με την από 09-03-2020 έκθεση επίδοσης, το υπ' αριθμ. ..../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων επιδόθηκε στον Διευθύνοντα Σύμβουλο ..... στις 09-03-2020. Στη συνέχεια μετά την πάροδο της προθεσμίας που προβλέπεται στο αρ.28 παρ.1 του Ν.4174/2013 και ύστερα από την αναστολή αυτής μέχρι τις 31-05-2020 (η προσφεύγουσα δεν απάντησε μέχρι τότε επί του σημειώματος), ο έλεγχος με το υπ' αριθμ. πρωτ. ..../2020 έγγραφό του, κοινοποίησε την από 15-06-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου και την υπ' αριθμ. ..../2020 πράξη επιβολής προστίμων με ημερομηνία κοινοποίησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου. 5 παρ. 3, 5 του Ν.4174/2013, στις 03-07-2020.

Σύμφωνα με την Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου της 30-03-2020 Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις (ΦΕΚ Α'75/30-03-2020), στο άρθρο 6 παρ.3 αυτής αναφέρεται ότι: «3. Η προθεσμία της παρ. 1 του άρθρου 28, της παρ. 2 του άρθρου 28Α και της παρ. 4 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 για τη διατύπωση από τον φορολογούμενο απόψεων ή αντιρρήσεων σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμου, αναστέλλεται έως την 31η Μαΐου 2020. Η αναστολή της παρούσας καταλαμβάνει και τις προθεσμίες που δεν είχαν εκπνεύσει κατά την 11η Μαρτίου 2020.» και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*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 νομικό 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 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**, όπως καταγράφεται, στο Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, στις από 17-02-1995 & 18-01-1996 εκθέσεις ελέγχου της ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, στην από 23-09-1997 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και στην από 15-06-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης & έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/92) σε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, ότι:

« **A.** .....από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΥΠΕΔΑ Αθηνών στην επιχείρηση “.....” στις 19-01-1995, διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., εμπορία βάμβακος-υφασμάτων, οδός .....-..... τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

| α/α | Αρ. Τιμ.<br>Πώλησης | Καθαρή Αξία<br>(σε<br>δρχ.) | ΦΠΑ       | Δέμα | Κιλά   | Δελτία<br>Αποστολής                      |
|-----|---------------------|-----------------------------|-----------|------|--------|------------------------------------------|
| 1   | ...../1994          | 29.728.650                  | 2.378.292 | 395  | 86.170 | ...../94, ...../94,<br>...../94          |
| 2   | ...../1994          | 4.676.700                   | 381.416   | 64.  | 13.622 | ...../94                                 |
| 3   | ...../1994          | 27.894.500                  | 2.231.320 | 365  | 79.690 | ...../94, ...../94<br>...../94, ...../94 |

Η επιχείρηση ..... ανήκε φορολογικά στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών, η οποία Δ.Ο.Υ. μετά από έλεγχο που διενήργησε στη φερόμενη ως έδρα της επιχείρησης ..... -....., όσο και από τα στοιχεία του φακέλου των διαφόρων τμημάτων της Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει τα εξής:

-Επί της οδού ..... στον ..... που φέρεται ως έδρα της επιχείρησης, δεν υφίσταται κατάστημα ή αποθηκευτικός χώρος και από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών δεν προκύπτει μεταβολή ως προς τη διεύθυνση της έδρας.

-Από τα τμήματα Εισοδήματος, ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών διαπιστώθηκε ότι η τελευταία υποβληθείσα δήλωση αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1992 - 31/12/1992.

-Η επιχείρηση ..... για το χρονικό διάστημα από 1/1/1993 έως τουλάχιστο το 1997 είναι φορολογικά άφαντη, τα δε στοιχεία που εκδίδει ή λαμβάνει τυγχάνουν να είναι εικονικά, καθώς δεν διαθέτει αντικειμενική υπόσταση επιτηδευσιακά (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις), και τη δυνατότητα να διενεργεί συναλλαγές του ύψους των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της  
.....

Συνεπώς τα προαναφερθέντα τιμολόγια πώλησης και δελτία αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης ..... κατά τη χρήση 1994 τα οποία εκδόθηκαν για την πώληση ποσοτήτων εκκοκκισμένου βάμβακος σε δέματα προς την επιχείρηση ..... πάσχουν:

- ως προς το πρόσωπο και τα στοιχεία του παραλήπτη - αγοραστή που για τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο τυγχάνει φορολογικά άφαντος

-ως προς τον τόπο παράδοσης των εμπορευμάτων, καθόσον επί της οδού ..... δεν υφίσταται έδρα ή αποθηκευτικός χώρος

-ως προς τον χρόνο έκδοσης αυτών, σε σχέση πάντοτε με την δυνατότητα συγκεκριμενοποίησης της αντικειμενικής υπόστασης της αγοράστριας επιχείρησης.

**Β.** Στην συνέχεια από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από η Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, (αριθ. εντολής ...../1997), στην έδρα της επιχείρησης ....., διαπιστώθηκαν ότι:

-Τα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής ...../1994, ...../1994, ...../1994 έχουν εκδοθεί από θεωρημένο στέλεχος με αρ. θεωρ. ....../1993 και τα υπ' αριθμ. ....../1994, ...../1994, ...../1994, ...../1994 και ...../1994 δελτία αποστολής έχουν εκδοθεί από το με αρ. πράξης θεώρησης ...../1993 στέλεχος.

-Τα εκδοθέντα τιμολόγια ...../1994, ...../1994, ...../1994, έχουν καταχωρηθεί στο Γενικό Ημερολόγιο με αρ. θεώρησης ...../1993 και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις ΦΠΑ Οκτωβρίου και Νοεμβρίου 1994.

-Η μεταφορά των δεμάτων εκκοκκισμένου βάμβακος φέρεται να έγινε με τα υπ' αριθμ. .... και ..... Φ.Δ.Χ. ιδιοκτησίας των ..... και ....., οι οποίοι ωστόσο δήλωσαν ότι οι εκφορτώσεις δεμάτων έγιναν στο ..... και όχι στην οδό ....., στον ..... που αναγράφεται ως τόπος προορισμού των δεμάτων στα εκδοθέντα δελτία αποστολής.

-Στις εκδοθείσες από τους ανωτέρω φορτωτικές αναφέρεται ως τόπος προορισμού των δεμάτων ..... και όχι συγκεκριμένη διεύθυνση.

-Στο δελτίο αποστολής ...../1994 αναφέρεται ότι η μεταφορά έγινε το υπ' αριθμ. .... μεταφορικό μέσο το οποίο είναι ιδιοκτησίας της ..... και ..... οι οποίοι με υπεύθυνη δήλωση τους δήλωσαν ότι δεν πραγματοποίησαν μεταφορά δεμάτων από την επιχείρηση ..... προς στην επιχείρηση .....

-Από έλεγχο που έγινε σε θεωρημένο στέλεχος (αρ. θεωρ...../1994) του ..... ιδιοκτήτη του ΦΔΧ με στοιχεία ..... διαπιστώθηκε ότι έχει εκδοθεί εμπρόθεσμα η υπ' αριθμ. ....../1994 φορτωτική για τη μεταφορά αυτή που αναφέρεται στο με αρ...../1994 Δελτίο Αποστολής και στη φορτωτική αυτή αναγράφεται ο αριθμός κυκλ. .... κακογραμμένος και εκ παραδρομής αντιγράφεται στο Δ.Α. ως αρ. κυκλ. ....

#### Διαπιστώσεις Ελέγχου

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

Η αγοράστρια επιχείρηση ..... από 01-01-1993 ως τουλάχιστο το 1997 τυγχάνει φορολογικά άφαντη.

Στην οδό .....στον ..... δεν υφίσταται έδρα ή αποθηκευτικός χώρος για την εναπόθεση των δεμάτων εκκοκκισμένου βάμβακος

3. Ο τόπος εκφόρτωσης των δεμάτων (.....) που αναγράφεται στις φορτωτικές είναι αόριστος (δεν συγκεκριμενοποιείται) και οι μεταφορείς δηλώνουν ότι η εκφόρτωση έγινε στο ..... χωρίς συγκεκριμένη διεύθυνση.

Ο έλεγχος κρίνει ότι:

-Τα υπ' αριθ...../1994, ...../1994, ...../1994 δελτία αποστολής για τα οποία έχει εκδοθεί το υπ' αριθ. ....../1994 τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 29.728.650δρχ πλέον ΦΠΑ 2.378.292δρχ.

-Το υπ' αριθ. ....../1994 δελτίο αποστολής για το οποίο έχει εκδοθεί το υπ' αριθ. ....../1993 τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 4.767.700δρχ πλέον ΦΠΑ 381.416δρχ.

- Τα υπ' αριθ...../94 ...../94 ...../94 ...../94 δελτία αποστολής για τα οποία έχει εκδοθεί το υπ' αριθ. ....../1994 τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 27.681.500δρχ και ΦΠΑ 2.231.320δρχ.

τα οποία έχουν εκδοθεί από την επιχείρηση ..... προς στην επιχείρηση ..... είναι εικονικά, διότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.....»

Επίσης επιδόθηκε στην επιχείρηση η με αριθμ. πρωτ. ....../2020 πρόσκληση του αρ.14 του Ν.4174/2013 για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών αναφορικά με τις παραπάνω συναλλαγές. Επί της πρόσκλησης αυτής η επιχείρηση δεν προσκόμισε οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στο Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, στις από 17-02-1995 & 18-01-1996 εκθέσεις ελέγχου της ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, στην από 23-09-1997 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και στην από 15-06-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης & έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/92) όσε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, 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 πλαστά & εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής για την κρινόμενη χρήση.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, στις από 17-02-1995 & 18-01-1996 εκθέσεις ελέγχου της ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, στην από 23-09-1997 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και στην από 15-06-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης & έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/92) ως επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ....../21-07-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ..... ΑΦΜ .....

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1994 (υπ' αριθμ. ....../2020 (elenxis ....../2020)

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 182.831,55€ χ 40%) = 73.132,62€

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