



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**Α.Α.Δ.Ε.**

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 02/ 06/ 2021

Αριθμός Απόφασης 1747

## 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 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

**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 **06-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... οδός ..... αρ. ...., κατά:

- Της υπ' αριθμ. ....**/2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων 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 06-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

**A.** Με το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ..... 2020/10-03-2020 έγγραφο της, η ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (ΥΕΔΔΕ) διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ....../2020), α) το από 04-03-2020 πληροφοριακό δελτίο [εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)] και β) την από 15-11-2019 έκθεση ελέγχου [εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)] από τα οποία προκύπτουν ότι η ατομική επιχείρηση “ ..... του .....”, με ΑΦΜ ..... (ο προσφεύγων) είναι λήπτρια για την χρήση 2013 ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 8.021,60€, εκδόσεως της επιχείρησης “ .....” με ΑΦΜ .....

**B.** Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2013 με την υπ’ αριθ. ....../2020 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή ....., λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα, το υπ’ αριθ ...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος, ο προσφεύγων κατέθεσε την με αρ. πρωτ. ....../2020 υπεύθυνη δήλωση απώλειας του τιμολογίου που ζήτησε και έλαβε από τον ....., καθαρής αξίας 8.021,60€, ενώ μετά την έκδοση του αναφερομένου σημειώματος τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία χρήσεως 2013, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί αρχικά.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 12/10/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογίας ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

### **Κ.Φ.Α.Σ.**

- Την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 13.100,73€ (32.751,83€x 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα, α) οκτώ(8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.199,98€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ ..... και β) τρία.(3) εικονικά φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας 12.551,85€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....”, με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) 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.

### **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

- Την υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 7.307,30€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 3.653,65€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 637,48 ήτοι συνολικού ποσού 11.598,43€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 32.751,83€ [ζημία 4.646,82 πλέον εικονικά φορολογικά στοιχεία 32.751,83€ πλέον μισθωτές υπηρεσίες 3.769,01=31.874,07]

### **Φ.Π.Α.**

- Την υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 6.411,01€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1

ν.4509/17) 3.205,51€, ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα 1.121,91€ ήτοι συνολικού ποσού 10.738,43€.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

### **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ**

-Την υπ' αριθ. ....../2020 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 3.766,46€ (€7.532,92x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την αρ. πρωτ. ....../06-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθμ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για την κρινόμενη χρήση.

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

- Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει ουσιαστικό έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε τις παραβάσεις, καθώς επίσης και παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, το γεγονός ότι δεν έλαβε γνώση τις εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής με το πόρισμα της, που αφορούσαν τους εκδότες των ανωτέρω τιμολογίων που κρίθηκαν εικονικά

- Ότι η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι νομικά πλημμελείς.

-Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

**Επειδή**, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. **Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός [...]**».

**Επειδή**, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ

1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

*Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]».* Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

**Επειδή**, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

**Επειδή**, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ'

εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

**Επειδή** στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στα αποστέλλοντα, α) με ημερομηνία θεώρησης 18-11-2019 & 04-03-2020 Δελτία Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ(4093/2012) και β) με ημερομηνία θεώρησης 21-10-2019 & 15-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ(4093/2012) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και την από 02-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, ο προσφεύγων υπέπεσε σε έντεκα (11) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2014, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους του προσφεύγοντα έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα, α) οκτώ(8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.199,98€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ ..... και β) τριών(3) εικονικών φορολογικών συνολικής καθαρής αξίας 12.551,85€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....”, με ΑΦΜ .....

**Επειδή** η λήψη των παραπάνω έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστούν φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

**Επειδή** από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή ΦΠΑ στην κρινόμενη χρήση 2014, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ’ εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ στη χρήση 2014 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (02/10/2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2025. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, κρίνεται αβάσιμος και 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**, στο Κεφάλαιο " Πόρισμα Ελέγχου " στις από 21-10-2019 και από 15-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναφέρονται ότι:

**«Α.....Ο έλεγχος αποφαίνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση «..... του .....» με Α.Φ.Μ. .... προς διάφορες επιχειρήσεις είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:**

-Η ατομική επιχείρηση έχει αποχωρήσει από την έδρα της το 2005 και το φυσικό πρόσωπο δεν εντοπίστηκε σε καμία γνωστή διεύθυνση.

-Η ατομική επιχείρηση δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, αφού δεν δηλώνεται από καμιά επιχείρηση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών ως πελάτης. Η ατομική επιχείρηση δεν έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

-Η ατομική επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατούπαλληλικό προσωπικό αφού είναι αναπόγραφη στον ασφαλιστικό φορέα.

-Η ατομική επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

-Η περιγραφή των εμπορευμάτων στα φορολογικά στοιχεία προς την .....είναι αόριστη, δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης των πωλούμενων ειδών με την αξία, ενώ ουσιαστικά η ποσότητες των πωλούμενων ειδών περιγράφονται σε δέματα και κιβώτια.

-Η ατομική επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α.. από το έτος 2007 και έκτοτε, δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Μ.Υ. και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών από ενάρξεως.

-Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων προς την ..... φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της λήπτριας επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από οπισθογραφήσεις της ....., δεν εισπράττονται ούτε οπισθογραφούνται από αυτήν αλλά εισπράττονται από τον κ. ....

-Το όχημα με το οποίο φέρονται να εκτελούνται οι μεταφορές των πωληθέντων εμπορευμάτων ανήκει στην επιχείρηση ..... Για τις μεταφορές δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία ενώ το συγκεκριμένο πρόσωπο εμπλέκεται ενεργά με την .....παρόλο που δεν εμφανίζεται να έχει εμφανή σχέση με την ατομική επιχείρηση.

-Από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών δεν προέκυψαν στοιχεία εξόφλησης της ατομικής ελεγχόμενης από την επιχείρηση ....., αφού η εν λόγω ατομική επιχείρηση δεν κινεί τον μοναδικό της τραπεζικό λογαριασμό και οι επιταγές που καταλήγουν σε αυτήν από την .....μετά από οπισθογράφηση της δεν οπισθογραφούνται ή εισπράττονται από την ελεγχόμενη.

-Η φερόμενη βασική της πελάτης επιχείρηση του έτος 2013 ..... διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και είναι επίσης προμηθευτής της .....με συνολική αξία τιμολογίων.

-Η ατομική επιχείρηση έχει κριθεί ως εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές της από το 2005 έως και το 2009 με την επιχείρηση ..... του ..... με ΑΦΜ .....

-Η ατομική επιχείρηση δεν εντοπίστηκε και ως εκ τούτου δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. ....../2018 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα.



-Πρόκειται ουσιαστικά για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.

Τα τέσσερα (4) τιμολόγια πώλησης -δελτία αποστολής που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση προς την επιχείρηση ..... το 2012 συνολικής καθαρής αξίας 103.785,00€ είναι και πλαστά αφού είναι εκτός των θεωρηθέντων στην οικία Δ.Ο.Υ..

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οίκοθεν την 16/07/2017 το υπ' αριθ. ....../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση Σε Ακρόαση, αναπόσπαστο μέρος του οποίου ήταν και οι διευκρινήσεις πάνω στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος και ο υπ' αριθ. ....../2017 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Συνεργείο ελέγχου μετέβη την 17/07/2019 στον Δήμο ....., όπου και επέδωσε τα ανωτέρω έγγραφα λόγω αγνώστου διαμονής (τελευταία γνωστή διεύθυνση κατοικίας). Αν και παρήλθε η προθεσμία η ατομική επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην Κλήση Σε Ακρόαση.

**B.** Ο έλεγχος αποφαινεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. .... προς διάφορες επιχειρήσεις στην χρήση 2013 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:

-Η επιχείρηση δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της. Βάσει της υπεύθυνης δήλωσης του ιδιοκτήτη του ακινήτου της έδρας μετά την υπογραφή του ιδιωτικού συμφωνητικού η διαχειρίστρια της επιχείρησης εξαφανίστηκε. Η επιχείρηση δεν εγκαταστάθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της.

-Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίσθηκε τέτοια από τον έλεγχο.

Η επιχείρηση δεν έχει πραγματικές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

-Η περιγραφή των εμπορευμάτων και των εργασιών στα φορολογικά στοιχεία που εντόπισε ο έλεγχος είναι αόριστη, δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης των πωλούμενων ειδών με την αξία, ενώ ουσιαστικά η ποσότητες των πωλούμενων ειδών περιγράφονται σε δέματα, παλέτες και κιβώτια.

-Στον έλεγχο δεν παραδόθηκαν από καμία επιχείρηση τα πρωτότυπα δελτία αποστολής, ενώ στην πλειονότητα των κατασχεμένων φωτοαντιγράφων δεν διακρίνεται το ίχνος διάτρησης προκειμένου να διαπιστωθεί η γνησιότητα των παραστατικών αυτών.

-Η επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό αφού είναι αναπόγραφη στον ασφαλιστικό φορέα.

-Η επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

-Η επιχείρηση έχει υποβάλλει ανακριβώς εκκαθαριστική δήλωση έτους 2013, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ., δηλώσεις εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΜΥ.. Δεν υπάρχει αντιστοίχιση στα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων ΦΠΑ, εισοδήματος και συγκεντρωτικών καταστάσεων.

-Βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την ..... η επιχείρηση εκτός της πώλησης εξειδικευμένου μηχανολογικού εξοπλισμού, που δηλώνεται στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., φέρεται να παρέχει και εργασίες για την μεταφορά, την εγκατάσταση και την λειτουργία του εξοπλισμού αυτού. Επίσης, φέρεται να πουλάει υλικά και εμπορεύματα κτιριακού εξοπλισμού και να παρέχει υπηρεσίες για την τοποθέτηση του. Οι δραστηριότητες της παροχής που αφορά σε εργασίες σχετιζόμενες με κτιριακό και μηχανολογικό εξοπλισμό και η πώληση κτιριακού εξοπλισμού (όπως εξαρτήματα σύνδεσης πάνελς και μεταλλικών στοιχείων - μεταλλικά στοιχεία διαφόρων διατομών) δεν έχουν δηλωθεί στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

-Στα κατασχεμένα φωτοαντίγραφα δελτίων αποστολής δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου. Στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ..... βρέθηκε η υπ' αριθ. ....../2013 φορτωτική εκδόσεως επιχείρησης ..... Στην υπεύθυνη δήλωση ο κ. .... ανέγραψε ότι οι μεταφορές αφορούσαν άχρηστα, παλαιωμένα μηχανήματα, σωληνώσεις, σίδερα, καλώδια όλα παλιά. Αυτά βρίσκονταν σε ένα οικόπεδο στον ..... και μεταφέρθηκαν χωρίς δελτία αποστολής σε μια άδεια αλάνα στο ..... Στον κ. ...., ο οποίος εκτέλεσε είκοσι επτά (27) δρομολόγια ειπώθηκε ότι τα άχρηστα υλικά (σαβούρα) προορίζονταν για καταστροφή. Όπως προκύπτει από την δήλωση του κ. .... οι συγκεκριμένες μεταφορές δεν σχετίζονται με τα πωληθέντα αγαθά της ελεγχόμενης. Στην επιχείρηση ..... δεν βρέθηκαν ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για τις φερόμενες μεταφορές εμπορευμάτων ούτε αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία, που να σχετίζονται με την ελεγχόμενη.

Εδώ, σημειώνεται ότι η φορτωτική ενώ εκδόθηκε στην ελεγχόμενη, κατασχέθηκε στην ....., βρέθηκε καταχωρημένη στα βιβλία της στα οποία εμφανίζεται να εξοφλείται σε μετρητά. Τέλος, στις τελικές λήπτριες επιχειρήσεις της ....., όπου φέρονται να μεταφέρονται τα εμπορεύματα, α) ..... με ΑΦΜ ..... και β) ..... με ΑΦΜ ..... δεν βρέθηκαν τα δελτία αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης. Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν

εκτελέστηκαν οι εν λόγω φερόμενες μεταφορές του εξοπλισμού που αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

-Η επιχείρηση διέθετε μόλις έναν τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος δεν εμφανίζει καμία κίνηση είτε χρέωσης είτε πίστωσης, ούτε καν την καταβολή του αρχικού καταβεβλημένου κεφαλαίου.

-Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την ..... φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της λήπτριας επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από οπισθογραφήσεις της ..... και της ελεγχόμενης, στην συντριπτική της πλειοψηφία δεν εισπράττονται από την ελεγχόμενη αλλά εμφανίζονται να εισπράττονται από τρίτα φυσικά πρόσωπα που δεν σχετίζονται με την ..... και τα οποία στην συνέχεια δεν παραδίδουν τα χρήματα στην κα ..... Η κα ..... εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές συνολικής αξίας 255.000,00€, ήτοι ποσό μικρής αξίας σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις της επιχείρησης προς την ..... Μάλιστα από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε μία περίπτωση χρηματικό ποσό ύψους 45.000,00€ μετά την είσπραξη του από την κυρία ..... ακολούθησε ισόποση κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης της επιταγής από τους εκπροσώπους της. Ενώ και σε άλλες συναλλαγές χρονικά συμπίπτει η ύπαρξη της διαχειρίστριας με τους εκπροσώπους της εκδότριας των επιταγών στο τραπεζικό ίδρυμα.

-Ο κ. .... με ΑΦΜ ..... εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές που φέρονται να εξοφλούν την επιχείρηση, αλλά και άλλες που στα βιβλία της ..... εμφανίζονται να καταλήγουν αλλού, συνολικής αξίας άνω των 4.759.952,81€ μετά από οπισθογραφήσεις της ..... και στη συνέχεια της επιχείρησης. Το συγκεκριμένο πρόσωπο δήλωσε γραπτώς ότι η ίδια ασυνήθιστη τακτική ακολουθούνταν και με άλλους πελάτες της ελεγχόμενης. Δηλαδή κατά σύστημα εισέπραττε τα χρηματικά ποσά των επιταγών και ακολούθως παρέδιδε τα χρήματα σε κάποιον «κ. ....» με προφανή σκοπό να χαθούν τα ίχνη των χρημάτων, λαμβάνοντας ελάχιστη αμοιβή για τις υπηρεσίες του. Ο κ. .... δεν σχετίζεται εμφανώς με την ελεγχόμενη επιχείρηση, εισπράττει επιταγές και για άλλες επιχειρήσεις, ενώ ο έλεγχος αμφισβητεί ακόμα και το γεγονός της είσπραξης μεγάλου τμήματος επιταγών από αυτόν. Ο ίδιος δήλωσε γραπτώς ότι υπήρξαν φορές που απλά οπισθογράφησε επιταγές και δεν μετέβη στο τραπεζικό ίδρυμα να τις εισπράξει.

-Ο κ. .... με ΑΦΜ ....., ο οποίος εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές συνολικής αξίας 90.000,00€ μετά από οπισθογράφιση της ελεγχόμενης δήλωσε γραπτώς στην Υπηρεσία μας ότι οι υπογραφές στις επιταγές δεν είναι δικές τους και

ουδέποτε μετέβη στο υποκατάστημα της τράπεζας όπου φέρονται να εξοφλούνται και ουδέποτε εισέπραξε τα χρηματικά ποσά.

-Ο κ. .... με ΑΦΜ ....., ο οποίος εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές οπισθογράφησης της ελεγχόμενης συνολικής αξίας 310.000,00€ δήλωσε γραπτώς στην ΥΕΔΔΕ Αττικής, ότι εισέπραττε τις επιταγές για λογαριασμό κάποιου κ. «.....», ο οποίος ήταν ο ίδιος που του παρέδιδε επιταγές προς είσπραξη, οπισθογραφημένες από την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την ..... επιχείρηση ..... με ΑΦΜ .....

-Επιταγές συνολικής αξίας 479.000,00€, ο οποίες φέρονται βάσει βιβλίων να εξοφλούν την επιχείρηση, δεν οπισθογραφούνται από αυτήν αλλά εισπράττονται ή οπισθογραφούνται μετά από οπισθογράφηση της ..... από τρίτα πρόσωπα και επιχειρήσεις που δεν σχετίζονται με την επιχείρηση.

-Στο υποκατάστημα της ..... στην ..... φέρονται να εξοφλούνται επιταγές με οπισθογράφο την ελεγχόμενη συνολικού ύψους τουλάχιστον 2.858.252,81€, αφού υπάρχουν και επιταγές που τα σώματα τους δεν εντοπίστηκαν. Από αυτό το ποσό, ο έλεγχος βάσει της εκτενούς ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε στην παρούσα έκθεση κρίνει ότι δεν εισπράχθηκε από τον τελευταίο οπισθογράφο τουλάχιστον ποσό ύψους 1.839.000,00€ αφού επί της ουσίας πρόκειται για μεθόδευση εξόφλησης. Ο έλεγχος δεν δέχεται ότι η επιχείρηση εξοφλείται για το σύνολο των φερόμενων συναλλαγών της με την ....., αλλά επιπροσθέτως στις συγκεκριμένες περιπτώσεις κρίνει ότι το ανωτέρω ποσό δεν εισπράχθηκε καν για να δοθεί ακολούθως στους κκ. «.....» και «.....» για να χαθούν τα ίχνη των χρημάτων.

-Η διαχειρίστρια της επιχείρησης, κα ....., δεν εντοπίστηκε από την ΥΕΕΔΕ Αττικής σε καμία από τις γνωστές διευθύνσεις. Σε τηλεφωνική επικοινωνία που είχε ο έλεγχος με τον αδελφό της έλαβε προφορική πληροφορία ότι την τελευταία φορά που μίλησε μαζί της διέμενε σε άγνωστη διεύθυνση κάπου στην Γερμανία. Επίσης δήλωσε ότι δεν διαθέτει τηλέφωνα επικοινωνίας της.

-Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

-Από το υποσύστημα taxis της ΥΕΔΔΕ Αττικής δεν βρέθηκε καταχωρημένη δήλωση στις καταστάσεις συμφωνητικών γι το έτος 2014.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οίκοθεν την 16/07/2019 το υπ' αριθ. ....../2019

Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση Σε Ακρόαση με αναπόσπαστο τμήμα του τις διευκρινήσεις του ελέγχου με τις θέσεις του και ο υπ' αριθ. ....../2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής με την υπ' αριθ. ....../..... εντολή μετέβη την 17/07/2019 στον ΔΗΜΟ ....., όπου και επέδωσε τα ανωτέρω έγγραφα ως αγνώστου διαμονής (τελευταία γνωστή διεύθυνση κατοικίας της διαχειρίστριας). Αν και παρήλθε η ορισθείσα προθεσμία, μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην Κλήση Σε Ακρόαση.  
..... »

**Επειδή**, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου ” στην από 02-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αναφέρεται ότι:

«..... αρχικά ο έλεγχος κοινοποίησε στην δηλωθείσα διεύθυνση έδρας επί της .....  
....., την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../2019 γνωστοποίηση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Εν συνεχεία κοινοποίησε στην δηλωθείσα διεύθυνση έδρας την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../2019 πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων χρήσεως 2014 προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και στην διεύθυνση κατοικίας επί της ..... στο ....., την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../20 Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων χρήσεως 2014.

Η αναφερόμενη διεύθυνση επί της ..... στο .....  
δηλώθηκε στον έλεγχο ως διεύθυνση αλληλογραφίας με την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../20 Υπεύθυνη Δήλωση του ελεγχόμενου.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία χρήσεως 2014, και αντίγραφα των τιμολογίων, ενώ ο έλεγχος από το μηχανογραφικό αρχείο των τηρηθέντων βιβλίων έλαβε καρτέλες προμηθευτών του ..... και της .....  
Διαπιστώθηκε η ορθή καταχώρηση των σχετικώς ληφθέντων τιμολογίων στο τηρηθέν βιβλίο ως ακολούθως:

| Ημερομηνία | Παραστατικό | Αιτιολογία    | ΓΕΝ.ΕΞΟΔ Μ.Δ.Ε.Φ. | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ  |
|------------|-------------|---------------|-------------------|-----------------|
| 04/03/14   | .....       | .....         | 2.452,36          | 564,04          |
| 07/03/14   | .....       | .....         | 3.854,45          | 886,52          |
| 15/03/14   | .....       | .....         | 6.245,04          | 1.436,36        |
|            |             | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>12.551,85</b>  | <b>2.886,92</b> |

| Ημερομηνία | Παραστατικό | Αιτιολογία    | ΓΕΝ.ΕΞΟΔ Μ.Δ.Ε.Φ. | Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ  |
|------------|-------------|---------------|-------------------|-----------------|
| 2/1/2014   | .....       | .....         | 1.385,35          | 318,63          |
| 8/1/2014   | .....       | .....         | 2.728,06          | 627,45          |
| 17/1/2014  | .....       | .....         | 1.803,45          | 414,79          |
| 23/1/2014  | .....       | .....         | 2.277,07          | 523,73          |
| 3/2/2014   | .....       | .....         | 2.313,07          | 532,01          |
| 13/2/2014  | .....       | .....         | 3.188,16          | 733,28          |
| 18/2/2014  | .....       | .....         | 3.656,53          | 841,00          |
| 27/2/2014  | .....       | .....         | 2.848,29          | 655,11          |
|            |             | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>20.199,98</b>  | <b>4.646,00</b> |

Διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος και διαπιστώθηκε η ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στην σχετικώς υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσεως 2014. Κατά συνέπεια η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) εξέπεσε την αξία των αναφερόμενων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα της, με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Για την χρήση 2014, στις ΜΥΦ της οικείας χρήσεως η ατομική επιχείρηση δήλωσε την λήψη τριών (3) τιμολογίων καθαρής αξίας 12.551,85€ από τον ..... καθώς και την λήψη οκτώ (8) τιμολογίων καθαρής αξίας 20.199,98€ από την ..... , σε συμφωνία με τις καταχωρήσεις στο τηρηθέν βιβλίο.

Με βάση τις ΜΥΦ τρίτων της οικείας χρήσεως, ο συμβαλλόμενος εκδότης ..... , δεν δήλωσε την έκδοση κανενός τιμολογίου προς την ατομική επιχείρηση ενώ η συμβαλλόμενη ..... δήλωσε την έκδοση οκτώ (8) τιμολογίων καθαρής αξίας 20.199,98€ προς την ατομική επιχείρηση.

Η αξία των αναφερόμενων τιμολογίων υπερβαίνει το όριο των 500,00€, εξόφλησης τοις μετρητοίς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 §1.β του ν.4172/13, όπου ορίζει:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, οπότε θα έπρεπε να εξοφληθούν μέσω τραπεζής.

Η ατομική επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου σχετικά τραπεζικά παραστατικά ήτοι extrait τραπεζής ή αντίγραφα επιταγών οπότε ο έλεγχος τεκμαίρει την εξόφληση αυτών τοις μετρητοίς.

Επίσης δεν προσκομίστηκαν τυχόν συναφθέντα συμφωνητικά ανάμεσα στην ατομική επιχείρηση και στους συμβαλλόμενους εκδότες.

α) Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, την μη προσκόμιση τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης παρά την αξία άνω των 500,00€ και την μη δήλωση των τιμολογίων στις ΜΥΦ της οικείας χρήσεως από τον συμβαλλόμενο εκδότη:

προκύπτει ότι την χρήση 2014, η ατομική επιχείρηση: ..... με ΑΦΜ ..... ζήτησε και έλαβε από τον ....., με ΑΦΜ ..... τρία (3) τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 12.551,85€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.

.....

**β)** Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και την μη προσκόμιση τραπεζικών παραστατικών εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων παρά την αξία αυτών άνω των 500,00€, προκύπτει ότι την χρήση 2014, η ατομική επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... ζήτησε και έλαβε από την ....., με ΑΦΜ ....., οκτώ (8) τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 20.199,98€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στις από 21-10-2019 και από 15-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 02-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το επίμαχο φορολογικό στοιχείο το οποίο είναι εικονικό για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου της ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε ήταν πραγματική, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

**Επειδή**, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 176 § 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.

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.»*

**Επειδή**, 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 εμπειριστатωμένα 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 των από 21-10-2019 και από 15-11-2019 Εκθέσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Αττικής, καθώς σε αυτές αναφέρονταν στοιχεία τρίτων, παραβλάπτοντας με αυτό τον τρόπο το απόρρητο.

Επίσης στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα στις 08-09-2020 με συστημένη επιστολή στην δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας επί της ..... , το υπ' αριθ. ....../2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου (έχουν συμπεριληφθεί αναλυτικά όλα τα κρίσιμα σημεία της ανωτέρω έκθεσης που αφορούσαν στον προσφεύγοντα) και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής της, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε και ούτε ζήτησε ποτέ κατά την διάρκεια του ελέγχου οποιαδήποτε περεταίρω στοιχεία και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη καθόσον, στις από 21-10-2019 και από 15-11-2019 Εκθέσεις Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Αττικής και στην από 02-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστатωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και την καθιστούν νόμιμη.



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 του προσφεύγοντα ότι η πράξη δεν είναι τεκμηριωμένη και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**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 στις από 21-10-2019 & από 15-11-2019 εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 02-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται 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. ....**/06-11-2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ....**/2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ                         | 2014             |
|-----------------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 6.411,01         |
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017) | 3.205,51         |
| Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα      | 1.121,91         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>10.738,43</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-  
ΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.