



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 9/2/2023

Αριθμός απόφασης: 408

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

**2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25/11/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου επί της οδού ....., κατά α) της με αριθμό ...../27.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και β) της με αριθμό ...../27.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

**5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.**

**6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.**

7. Την υπ' αριθμ. ....../27.02.2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως εκπροθέσμως ασκηθείσα.
8. Τη με αριθμ. καταχώρησης ....../2020 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ. ....../27.02.2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ. ....../2022 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών - Τμήμα 7ο Τριμελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ. 443/27.02.2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου ν' αποφανθεί κατ' ουσίαν.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/11/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. ....../27.12.2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 498.917,97 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, καθόσον εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Κ.Φ.Δ., καθαρής αξίας 4.338.417,11 €, πλέον Φ.Π.Α. 997.835,94 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των Ε.Λ.Π..

Β. Με την υπ' αριθμ. ....../27.12.2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 21.287,34 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, καθόσον εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Κ.Φ.Δ., καθαρής αξίας 178.036,20 €, πλέον Φ.Π.Α. 42.574,68 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των Ε.Λ.Π..

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., .....

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, προφανώς εκ παραδρομής, αναφέρει ως ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων την 27/12/2019, αντί του ορθού 27/12/2018.

### Σύντομο Ιστορικό:

Κατά τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών στην επιχείρηση ....., με ΑΦΜ ....., ύστερα από το υπ αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο από το ΑΡΧΗΓΕΙΟ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ - ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ καθώς και την ..... εισαγγελική παραγγελία, αριθμός δικογραφίας ...../2017, προέκυψαν στοιχεία και για τον ....., με ΑΦΜ ....., ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών με το με αριθμ. πρωτ. ..../17.09.2018 έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκαν οι Εκθέσεις Ελέγχου για την επιχείρηση ....., το οποίο έλαβε τον αριθμ. πρωτ. ..../24.09.2018 αριθμό από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Συνεπώς αιτία έκδοσης της υπ' αριθμ. ..../04.10.2018 εντολής ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ αποτέλεσε η διαβίβαση των ανωτέρω Εκθέσεων Ελέγχου από την Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών, καθώς και των σχετικών με αυτές εγγράφων από το 4ο Ειδικό Ανακριτικό Τμήμα του Πρωτοδικείου Αθηνών με αριθμό πρωτοκόλλου ..../29.09.2017 με το οποίο γνωστοποιούνταν στην ως Δ.Ο.Υ. ότι μετά από την ..... εισαγγελική παραγγελία, αριθμός δικογραφίας ...../2017, διενεργείται προανάκριση για πράξεις που εμπλέκεται μεταξύ των άλλων ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο ελεγκτικής αρμοδιότητας της, ....., με ΑΦΜ ....., γεν. ..../1983 στο Μπαγκαλαντές.

Συνεπεία της υπ' αριθμ. ..../04.10.2018 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ..../27.12.2018 και ..../27.12.2018 προσβαλλόμενες πράξεις κατά των οποίων ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ. ..../25.11.2019 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, που απορρίφθηκε ως εκπροθέσμως ασκηθείσα με την υπ' αριθμ. 443/27.02.2020 Απόφαση. Κατά της εν λόγω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων άσκησε την με αριθμό καταχώρισης ...../2020 προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ..../2022 Απόφαση από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών - Τμήμα 7ο Τριμελές, με την οποία με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ. 443/27.02.2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου ν' αποφανθεί κατ' ουσίαν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση όλων των παραπάνω Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Η επίδοση από την φορολογική αρχή των προσβαλλόμενων πράξεων στον προσφεύγοντα ως αγνώστου διαμονής, τυγχάνει μη νόμιμη, και ως εκ τούτου η προθεσμία για την προσφυγή του άρχεται από την παραλαβή των προσβαλλόμενων πράξεων από τον Δήμο Αθηναίων.

2) Παραβίαση από την φορολογική αρχή ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου και τις διατάξεις των άρθρων 50 παρ. 1, 54 παρ. 2 και 55 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ).

3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις διαλαμβάνουν μη νόμιμη, άλλως αβάσιμη αιτιολογία.

4) Ουδεμία εμπλοκή και οικονομική συμμετοχή του προσφεύγοντος προκύπτει σχετικά με την παράνομη δραστηριότητα της επιχείρησης ..... πλην της επουσιώδους συμμετοχής του στην παραλαβή των δερμάτων από το εξωτερικό.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5§§1 και 2 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28§1 του Κ.Φ.Δ.:

«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50§1&2 του ν 2717/1999 (ΚΔΔ) :

«1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ίδιου νόμου :

«Σε πρόσωπα γνωστής διεύθυνσης στην αλλοδαπή και σε πρόσωπα άγνωστης διαμονής. ...

2. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 1§1 της ΠΟΛ. 1188/2011, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1043/2018:

«Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσόν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, **επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές.**»

**Επειδή**, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα από την Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ έλεγχο προέκυψαν τα εξής ποσά για τα οποία εκδόθηκαν οι κάτωθι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού:

A/A	ID	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ
1	.....	Πρόστιμο άρ. 7§3 ν. 4337/2015	2015	1.218.644,35 €
2	.....	Πρόστιμο Φ.Π.Α.	2015	498.917,97 €
3	.....	Πρόστιμο Φ.Π.Α.	2016	21.287,34 €
4	.....	Φ.Π.Α.	2015	126.243,13 €
5	.....	Φ.Π.Α.	2016	71.997,58 €
6	.....	Φόρος Εισοδήματος	2016	155.189,80 €
7	.....	Φόρος Εισοδήματος	2015	3.091.701,96 €

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα νόμιμα από Δικαστικό Επιμελητή του Εφετείου Αθηνών ύστερα από έγγραφη παραγγελία του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ. Συγκεκριμένα, προκύπτει ότι η Δικαστική Επιμελήτρια μετέβη στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση, ....., **καθώς δεν βρέθηκε κανένα στοιχείο που να υποδεικνύει ότι αυτός έχει εκεί κατοικία, κατάσταση, αποθήκη όπως διαπίστωσε και όπως την πληροφόρησαν οι εκεί γείτονες**, θεωρήθηκε αγνώστου διαμονής και η επίδοση έλαβε χώρα στο Δήμο Αθηναίων.

**Επειδή**, συνεπώς, οι ανωτέρω προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και τις εκδοθείσες από τη Διοίκηση οδηγίες μαζί με το υπ' αριθ. ....../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28§2 του Κ.Φ.Δ.:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.:

«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**, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το

φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».

**Επειδή**, με το άρθρο 60 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

**Επειδή**, με την Ε.2176/2021 εγκύκλιο για την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ως προς τη συνέργεια με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι "κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος". Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα. 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης. Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ)...».

**Επειδή**, με την Π.Ο.Λ.1091/2013 εγκύκλιο κοινοποιήθηκε η με αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Τμ. Β'), που έγινε δεκτή από τον Γενικό γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει

(ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

**Επειδή**, όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικώς), υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσο ο επιτηδευματίας, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς) εμφανίζεται με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησής του, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών (βλ. Σ.τ.Ε. 4347/2001 επταμελούς).

**Επειδή**, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αντικαταστάθηκε ως εξής:

«Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.»

**Επειδή**, έχει κριθεί ότι ο διοικητικός δικαστής μπορεί να απομακρυνθεί από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή στηριζόμενος στη διαφοροποίηση είτε μεταξύ προϋποθέσεων του ποινικού αδικήματος και της διοικητικής παράβασης (ΣτΕ Ολ. 4662/2012), είτε του βαθμού απόδειξης που ισχύει στη διοικητική δίκη, σε σχέση με εκείνη που διέπει την ποινική δίκη, για το αντίστοιχο ποινικό αδίκημα (ΣτΕ 1992/2016) ή σε στοιχεία που δεν είχε λάβει υπόψη του το ποινικό δικαστήριο (ΣτΕ 1713-1714/2014, 2069/2014, 1184/2015, 2403/2015, 2503/2016, 434/2017).

**Επειδή**, η ως άνω διάταξη θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά, λαμβανομένου υπόψη και του διαφορετικού επιπέδου απόδειξης που ισχύει στη διοικητική δίκη έναντι του εφαρμοστέου στην ποινική δίκη, σε συνδυασμό και με άλλες διαφορές που εντοπίζονται στις αποδεικτικές διαδικασίες (πρβλ. ΣτΕ 1992/2016 σκ. 9).

**Επειδή** στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, και συγκεκριμένα στο η' των έχοντας υπόψη, αναφέρεται ρητά ότι αυτές εδράζονται στην από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου της ελεγκτού  
.....

**Επειδή** η ανωτέρω οικεία έκθεση ελέγχου περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα,



αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στο χαρακτηρισμό του προσφεύγοντος ως υποκρυπτόμενου προσώπου σε εικονικές επιχειρήσεις και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**Επειδή** στο υπ' αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, οι οποίες αποτελούν αιτία έκδοσης της υπ' αριθμ. ..../04.10.2018 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ με βάση την οποία διενεργήθηκε ο παρόν έλεγχος, αναφέρονται τα εξής:

«Αποστέλλονται συνοδεία αστυνομικών της Υπηρεσίας μας, μετά της δικογραφίας που σχηματίστηκε σε βάρος τους, στο πλαίσιο διενεργηθείσας προανάκρισης κατ' άρθρο 243 παρ. 2 Κ.Π.Δ., οι κάτωθι αναφερόμενοι (υπό στοιχεία α. έως ι.), ήτοι: ...

ι. (επ.) ..... και της ..... γεν. ..../1983 στο Μπανγκλαντές, Α.Φ.Μ. .... Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, χρήστης της υπ' αριθ. .... τηλεφωνικής σύνδεσης, ο οποίος για να διακρίνεται από τα υπόλοιπα μέλη της ε.ο. αναφέρεται στο υλικό της δικογραφία με το αλφαριθμητικό στοιχείο «Σ10» και αποκαλείτο από τα υπόλοιπα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα ως « .....», ...

κατηγορούμενοι για παράβαση άρθρου στο άρθρο 187 παρ. 1 και 3 Π.Κ. «Συγκρότηση, ένταξη και διεύθυνση εγκληματικής οργάνωσης», όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με άρθρο 320 παρ. 9 εδ. α του Ν. 4072/2012 «Περί Σημάτων», ιδίως δε αξιοποιώνων πράξεων σχετικά με την αποφυγή καταβολής νόμιμου φόρου κατά την αγορά, πώληση, παραλαβή, παράδοση, μεταφορά, διαμετακόμιση, εμπορία, κατοχή αποθήκευση εμπορευμάτων, σε συνδυασμό με άρθρα 216 «Πλαστογραφία» και 386 «Απάτη», 13 στοιχεία γ και στ. «έννοια του εγγράφου και της κατ' επάγγελμα τέλεσης αδικημάτων» και 98 «έγκλημα κατ' εξακολούθηση», καθώς και πράξεων που προβλέπονται στο άρθρο 220 «Υφαρπαγή ψευδούς βεβαίωσης» του Π.Κ., άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 8 του Ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων», σε συνδυασμό με Ν.3691/08 «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και άλλες διατάξεις», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, Ν. 4251/14 «Κώδικας Μετανάστευσης και Κοινωνικής Ένταξης και λοιπές διατάξεις» και άρθρο 1 παρ. 1 Ν. 1608/50 «Περί αυξήσεως των ποινών των προβλεπομένων δια τους καταχραστάς του Δημοσίου» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.»

**Επειδή**, την 21/10/2022 απεστάλη στην Υπηρεσία μας μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και έλαβε τον υπ' αριθμ. ΔΕΔ ..... αριθμό πρωτοκόλλου το υπ' αριθμ. ..../2021 Βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Αθηνών στο οποίο αναφέρεται ότι αυτό αποφαινεται να μη γίνει κατηγορία σε βάρος του προσφεύγοντος για τις αξιόποινες πράξεις α) της συγκρότησης και ένταξης σε εγκληματική οργάνωση που επιδιώκει τη διάπραξη περισσότερων κακούργημάτων και δη πλαστογραφίας και απάτης, β) της πλαστογραφίας με χρήση από κοινού και κατ' εξακολούθηση, με περιουσιακό όφελος και αντίστοιχη ζημία που

υπερβαίνει το ποσό των 120.000 ευρώ σε βάρος του Δημοσίου και γ) της απάτης από κοινού και κατ' εξακολούθηση, με περιουσιακό όφελος και αντίστοιχη ζημία που υπερβαίνει το ποσό των 120.000 ευρώ σε βάρος του Δημοσίου.

**Επειδή** το ανωτέρω Βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Αθηνών αποφάνθηκε να μη γίνει κατηγορία σε βάρος του προσφεύγοντος για τις αξιόποινες πράξεις που αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο και όχι για την υπό κρίση παράβαση του άρθρου 66 του ΚΦΔ περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του με την υπό κρίση ενδικοφανή.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2018 έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ ....., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25/11/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., και την επικύρωση α) της με αριθμό ...../27.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και β) της με αριθμό ...../27.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

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

**1. Διαχειριστική περίοδος 2015:**

Πρόστιμο Φ.Π.Α. (αρ. 79 ν. 4472/2017): **498.917,97 €**

**2. Διαχειριστική περίοδος 2016:**

Πρόστιμο Φ.Π.Α. (αρ. 79 ν. 4472/2017): **21.287,34 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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