



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2024  
Αριθμός απόφασης: 932

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604 553  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

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) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..... με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα ....., οδός ....., κατά των υπ' αριθμ.:

- ...../2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- ...../2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- ...../2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις ως πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ) ..... με Α.Φ.Μ....., η οποία υποβλήθηκε 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:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν ...../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 769.311,85 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 384.655,93 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **1.153.967,78 €**.

Με την υπ' αριθμόν ...../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 631.105,60 € πλέον προστίμου άρθ. 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 315.552,81 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **946.658,41 €**.

Με την υπ' αριθμόν ...../2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.000,00 €** (= 2 \* 500,00 € λόγω υποτροπής), διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμόν ..... ΕΞ 2023/13-09-2023 Αίτημα του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 20/11/2023 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν στα πλαίσια της υπ' αριθμόν ...../05-09-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με τις εν λόγω Εκθέσεις Ελέγχου, με βάση Πληροφοριακά Δελτία λοιπών Υπηρεσιών που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, η προσφεύγουσα εντός του φορολογικού έτους 2017 τύγγανε λήπτρια **εικονικών φορολογικών στοιχείων** ως εξής:

α/α	Επωνυμία εκδότη	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή αξία (€)	Αξία Φ.Π.Α. (€)	Συνολική αξία (€)
1	.....	7	527.813,00	126.675,12	654.488,12
2	.....	11	733.640,00	176.073,60	909.713,60
3	.....	32	1.366.520,00	327.964,80	1.694.484,80
		<b>50</b>	<b>2.627.973,00</b>	<b>630.713,52</b>	<b>3.258.686,52</b>

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμόν ..... ΕΞ 2023/13-09-2023 Αίτημα του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Αποτέλεσμα αυτού, ήταν ο προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας με κάθε διαθέσιμο μέσο, κατά το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι μοναδικό ισχυρισμό:

**«Οι υπό κρίση συναλλαγές δεν είναι εικονικές. Ανεπαρκής η απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής».**

**Επειδή** η παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. ορίζει ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. [...]».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014: «Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 68 «Περιεχόμενο του δικόγραφο» του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): «1. Το δικόγραφο της προσφυγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45, πρέπει ακόμη:

α) να μνημονεύει με ακρίβεια:

*i. την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη, ii. την αρχή που εξέδωσε την πράξη αυτήν ή που παρέλειψε την έκδοσή της, iii. τους λόγους, οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα και β) να περιέχει σαφώς καθορισμένο αίτημα.*

2. Αίτημα της προσφυγής μπορεί να είναι:

α) η ολική ή μερική ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, ή β) η τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης».

**Επειδή** έχει κριθεί νομολογιακά ότι το δικόγραφο της αγωγής πρέπει να περιέχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη και σαφώς καθορισμένο αίτημα (ΣΤΕ 818/2003).

**Επειδή** επί αμφισβήτησης φορολογικού στοιχείου ως εικονικού λόγω εικονικότητας, είναι δυσανάλογα επαχθές να απαιτηθεί η πλήρης απόδειξη εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης της εικονικότητας με άμεσες αποδείξεις, δηλαδή με αποδεικτικά μέσα που αποδεικνύουν από μόνα τους, με άμεσο τρόπο, τα κρίσιμα προς απόδειξη πραγματικά περιστατικά, χωρίς να απαιτείται η συναγωγή συμπερασμάτων μέσω λογικών διεργασιών και συλλογισμών. Σε τέτοιες περιπτώσεις αρκεί η συναγωγή του

συμπεράσματος της εικονικότητας με έμμεσες αποδείξεις (πρβλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8, ομόφωνα). Υπό αυτό το πρίσμα, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση εφόσον η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για παροχή στοιχείων, η Φορολογική Διοίκηση, βασιζόμενη αφενός στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών που αναφέρονται στις διαπιστώσεις και στα πορίσματα των εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/14 και ν.4174/13 με ημερομηνία: 07/12/2022 του 4ου Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ) Αττικής, 30/03/2021 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ -Β' Υποδ/νση-τμήμα ερευνών Β1 και 30/09/2021 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ -Β' Υποδ/νση - τμήμα ερευνών Β1, και αφετέρου στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών που αναφέρονται στις από 20-11-2023 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α και του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφορικά με τον προσφεύγουσα-λήπτρια και τα υπό κρίση ληφθέντα από αυτήν τιμολόγια, κατόπιν των πρόσθετων ελεγκτικών ενεργειών-επαληθεύσεων εκ μέρους του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και συνεκτιμώντας τα όλα αυτά, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα περί εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών και των σχετικών φορολογικών παραστατικών, ανταποκρίθηκε στο σχετικό βάρος απόδειξης που φέρει η ίδια. Η δε σχετική αιτιολογία της, όπως αυτή αποτυπώνεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, παρατίθεται κατά τούτο με τρόπο εξειδικευμένο, με σαφήνεια και πληρότητα. Άλλωστε, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ2633/2002, 2056/1994, 1315/1991, ΔΕΦΘΕΣ41/2002, ΔΝΦ2003 σ. 319) δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή** με την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν επικαλέστηκε ούτε προσκόμισε κάποιο στοιχείο.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, στο περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής αναγράφεται μόνο ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν είναι εικονικές και ότι είναι ανεπαρκής η απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής χωρίς κανέναν ισχυρισμό και λόγο αμφισβήτησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ώστε να είναι εφικτή η επανεξέταση της, από την Υπηρεσία μας και χωρίς, κατά συνέπεια, λόγω απουσίας ισχυρισμών, να προσδιορίζονται σαφώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

**Επειδή** σύμφωνα με τα παραπάνω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης και συνεπώς απορριπτέα.

#### **Αποφασίζομε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ) ..... με Α.Φ.Μ. .... και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. .... /2023 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

A) ...../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Ανάλυση	Ποσά
Φόρος	769.311,85
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	384.655,93
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>1.153.967,78</b>

B) ...../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Ανάλυση	Ποσά
Χρεωστικό υπόλοιπο	631.105,85
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	315.552,81
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>946.658,41</b>

Γ) ...../2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **1.000,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.