



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1921

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (Α' 86).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 27/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα τα, κατά: α) της υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οικονομικού έτους 2010, β) της υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οικονομικού έτους 2011, γ) της υπ'

[illegible]

Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, κδ) της υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α., προστίμων εισοδήματος και εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οικονομικού έτους 2010, περιορίστηκε η φορολογική ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το ποσό των 73.710,00 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οικονομικού έτους 2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 59.323,49 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 60.842,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **120.165,67 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οικονομικού έτους 2012, περιορίστηκε η φορολογική ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το ποσό των 3.699.961,38 ευρώ.

δ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οικονομικού έτους 2013, περιορίστηκε η φορολογική ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το ποσό των 3.699.961,38 ευρώ.

ε) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οικονομικού έτους 2014, περιορίστηκε η φορολογική ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το ποσό των 4.939.116,42 ευρώ.

στ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009–31/12/2009, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 14.004,90 ευρώ.

ζ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 109.793,79 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 112.604,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **222.398,30 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

η) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 14.579,17 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 14.952,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **29.531,56 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

θ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 8.468,40 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 8.685,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **17.153,59 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

ι) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 129.325,28 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 132.636,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **261.961,29 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

ια) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **7.002,45 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

ιβ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **53.941,90 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

ιγ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **8.820,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

ιδ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **11.068,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

ιε) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 72 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβώς τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 5δ του ν. 2859/2000 όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1 και 2 και 12 του ν. 2859/2000 στη χρήση 2010.

ιστ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 72 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβώς τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 5δ του ν. 2859/2000 όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1 και 2 και 12 του ν. 2859/2000 στη χρήση 2012.

ιζ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 72 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβώς τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 5δ του ν. 2859/2000 όπως ίσχυε, ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1 και 2 και 12 του ν. 2859/2000 στη χρήση 2013.

ιη) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **20.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι δεν εκδόθηκε το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό που προβλέπεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994.

ιθ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **19.306,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015. Η παράβαση

καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. συνολικής καθαρής αξίας 96.530,00 ευρώ.

κ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **14.742,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. συνολικής καθαρής αξίας 73.710,00 ευρώ.

κα) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **93.812,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. συνολικής καθαρής αξίας 469.060,00 ευρώ.

κβ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **15.340,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. συνολικής καθαρής αξίας 76.700,00 ευρώ.

κγ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **25.250,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ και ζ' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα:

1. Η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2523/1997 και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. συνολικής καθαρής αξίας 96.250,00 ευρώ.
2. Στη χρήση 2013 προσδιορίστηκε διαφορά στα δηλωθέντα έσοδα ποσού 388.300,00 ευρώ, η οποία ισοδυναμεί με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.

κδ) Με την υπ' αριθμ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η

προσφεύγουσα δε διαφύλαξε το σύνολο των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 11 του ν. 4093/2012 και του άρθρου 13 παρ. 2 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 27/12/2019 οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α., προστίμων εισοδήματος και εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει των υπ' αριθμ./2018 και/2019 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Κύρια αιτία ελέγχου και στις δύο περιπτώσεις, όπως εκτενώς αναλύεται στην υπ' αριθμ./2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/01/2009-31/12/2013 και την υπ' αριθμ./2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, αποτέλεσε η τεκμηριωμένη λήψη εικονικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2009, 2010, 2011 και 2013 (σχετικό το υπ' αριθμ./12-03-2018 έγγραφο – Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη επιβολή προστίμων άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν. 4337/2015 ποσού ίσου με το 20% της αξίας του στοιχείου. Δεδομένου ότι η λήψη των επίμαχων στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, αφού οι χρήσεις ήταν ζημιογόνες, σύμφωνα με την περίπτωση ε' του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 σε περίπτωση που κριθεί επιβλητέο το πρόστιμο της εν λόγω διατάξεως, αυτό ισούται με το 10% της αξίας κάθε στοιχείου.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις για το οικονομικό έτος 2013. Κατά τον χρόνο εκδόσεως των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για την επίμαχη χρήση 2012 έχει υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και 36 παρ. 1 εδ. α' του ν. 4174/2013 ήδη από τις 31-12-2018, ενώ δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 περ. α' του ν. 2238/1994 ή του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000.
- Μη νόμιμη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού λόγω άρσεως υποχρεώσεως διαφυλάξεως των φορολογικών μας στοιχείων για τη χρήση 2010.
- Μη νόμιμη επιβολή προστίμου ύψους 20.000,00 Ευρώ λόγω μη εκδόσεως φορολογικού πιστοποιητικού. Εν προκειμένω, η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, δεν εξειδικεύει τις προϋποθέσεις, υπό τις οποίες, επί μη εκδόσεως φορολογικού πιστοποιητικού, κρίνεται από τη Φορολογική Αρχή το ύψος του επιβαλλομένου, κάθε φορά, προστίμου. Δεν υφίσταται, δε, μια ποσοτική διαφοροποίηση των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως, με αποτέλεσμα, η επιβολή προστίμου άνω του ελάχιστου προβλεπόμενου, ήτοι άνω

των 10.000,00 Ευρώ, χωρίς μάλιστα μια τέτοια επιβολή να αιτιολογείται ρητώς και ειδικώς, να προσβάλλει πολλαπλώς την αρχή της αναλογικότητας.

- Επικουρικώς, υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων. Δυνάμει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κυρώσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εφ' όσον στον νεότερο ν. 4337/2015 δεν προβλέπεται πλέον, από 01/02/2016, η επιβολή διοικητικού προστίμου για παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα πρόστιμα, τα οποία επιβλήθηκαν δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3, 5 του ν. 4337/2015, τυγχάνουν ακυρωτέα.
- Παραβίαση της διαδικασίας νομίμου εκδόσεως της έκθεσης κατάσχεσης ως προς τη χρήση 2013. Συγκεκριμένα ουδέποτε της ζητήθηκε από τον έλεγχο να παράσχει αληθή και ακριβή αντίγραφα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων ή εγγράφων χρήσεως 2013, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 6, παρά παρελήφθησαν πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, έναντι αποδείξεων παραλαβής, χωρίς ουδέποτε να συνταχθεί και να κοινοποιηθεί η προβλεπόμενη εκ του νόμου έκθεση κατασχέσεως

A. ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2012

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη με αριθμ. 1057/2020 απόφαση του ΣτΕ:

«.....Με τις περί παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και, συγκεκριμένα, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής καθιερώνεται, ως κανόνας, η πενταετής παραγραφή των σχετικών φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου εισοδήματος και προσθέτου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας φορολογικής δήλωσης, με την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου απαριθμούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις, κατά τις οποίες χωρεί παρέκταση της πενταετούς παραγραφής, χωρίς, όμως, σε αυτές να περιλαμβάνεται και η περιέλευση σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, στοιχείων που δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της και επί των οποίων στηρίζεται η επιβολή προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Παρέκκλιση από τον κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου εισάγεται, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84, στις οποίες προβλέπεται ότι η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση, κατά την οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως στηρίζεται σε συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι σε στοιχεία που, όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί (ΣτΕ 1628/2019, 2347, 2350, 2352, 2354 και 2356/2018, 2607/2018, 2934-2935/2017), είτε περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας για τον καταλογισμό φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της ως άνω πενταετίας είτε η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να συνεκτιμήσει εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής κατ' ενάσκηση της προβλεπόμενης εκ του νόμου αρμοδιότητάς της για λήψη των προσηκόντων μέτρων ελέγχου και έρευνας. Ειδικώς, για την περίπτωση κατά την οποία τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στη φορολογική αρχή κατά το τελευταίο έτος της προβλεπόμενης από τις ίδιες διατάξεις παραγραφής, στο τελευταίο εδάφιο της

παραγράφου 4 προβλέπεται η, κατά ένα έτος, παρέκταση της διάρκειάς της.

7. Επειδή, με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. δεν εισάγεται γενική ρύθμιση, παρέχουσα τη δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως όλων των κατ' άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. παραγραφών των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε περιπτώσεις που υπόψη της φορολογικής αρχής τίθενται νέα κρίσιμα στοιχεία, δυνάμενα να στηρίξουν την, κατόπιν ελέγχου, έκδοση πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. Πρόκειται, αντιθέτως, περί εξαιρετικής διατάξεως, η οποία εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περιπτώσεως β' της αυτής παραγράφου. Τούτο προκύπτει και από την παραπομπή των τελευταίων αυτών διατάξεων στο άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., με το οποίο η διαπίστωση της παράβασης του Κ.Β.Σ. συνδέεται με την ανεύρεση συμπληρωματικών στοιχείων - στοιχείων, δηλαδή, που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής σε χρόνο μεταγενέστερο της συμπλήρωσης της κατά κανόνα παραγραφής - έννοια ποιοτικώς διάφορη της περίπτωσης, κατά την οποία στοιχεία κρίσιμα για τη διαπίστωση της παράβασης και την επιβολή των σχετικών κυρώσεων τίθενται στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου της συνήθους παραγραφής, εντός, δηλαδή, πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Οι τελευταίες αυτές περιπτώσεις δεν καταλαμβάνονται, κατά συνέπεια, από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η οποία, εισάγουσα ειδικότερη παρέκκλιση από τις περί πενταετούς παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, είναι στενώς ερμηνευτέα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ερμηνευθεί ως παρέχουσα την, υπό προϋποθέσεις, δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως της συνήθους παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Κατά μείζονα λόγο, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τυγχάνουσα αναλογικής εφαρμογής επί της πενταετούς παραγραφής, οι περιπτώσεις παρεκτάσεως της οποίας αποτέλεσαν, κατά τα ήδη εκτεθέντα, αντικείμενο ρύθμισης της παραγράφου 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. Ερμηνεία, κατά συνέπεια, επεκτείνουσα την εφαρμογή της ρύθμισης περί ενιαύσιας παρεκτάσεως της δεκαετούς παραγραφής επί της πενταετούς παραγραφής, είτε κατ' ευθεία είτε κατ' αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., μη ευρίσκουσα επαρκές έρεισμα στο γράμμα του νόμου, δεν ικανοποιεί - ενόψει και της, κατά τα ανωτέρω, περιοριστικής απαρίθμησης των περιπτώσεων παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής – τις απορρέουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Το γεγονός, εξάλλου, ότι τυχόν παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής θα ήταν, ενδεχομένως, δικαιολογημένη, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος τίθενται υπόψη των αρμοδίων αρχών σε χρόνο πλησίον της εκπνοής της προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι, ενόψει των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας του φόρου και της ασφάλειας δικαίου, επαρκές για την ερμηνευτική συναγωγή αντίστοιχης ρυθμίσεως, για την οποία, αντιθέτως, απαιτείται ρητή και, πάντως, σαφής νομοθετική πρόβλεψη.»

Επειδή, εν προκειμένω, και σύμφωνα με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ, η περιέλευση σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Χανίων κρίσιμων στοιχείων κατά το τελευταίο έτος της πενταετίας (με το υπ' αριθμ./12-03-2018 έγγραφο – Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου), δεν οδηγεί σε παρέκταση κατ' ένα έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της χρήσης 2012, η οποία ξεκίνησε στις 31/12/2013 και έληξε στις 31/12/2018. Οι με αριθμ./27-12-2019,/27-12-2019 και/27-12-2019 προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες αφορούν την εν λόγω χρήση, εκδόθηκαν στις 27/12/2019, ήτοι μετά τη λήξη της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων στη χρήση 2012 βασίμως προβάλλεται και **οι προαναφερθείσες με αριθμ./27-12-2019,/27-12-2019 και/27-12-2019 πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.**

B. ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2013

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 14 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. **Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4174/2013**:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για

τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν. 4174/2013 προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται **έκθεση κατάσχεσης**, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή

φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, **τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή.** Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία «σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως **ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας** και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική **έκθεση κατασχέσεως** και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο **απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας**, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣΤΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως» (ΣΤΕ 424/2017).

Επειδή, έχει κριθεί με πάγια νομολογία του ΣΤΕ, ότι από τη διάταξη του άρθρου 36 του ΚΒΣ, με την οποία ρυθμιζόταν η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου για την τήρηση των διατάξεων αυτού και προβλεπόταν η δυνατότητα κατάσχεσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση κατά την οποία

υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αργής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. (ΣτΕ 424/2017 επταμ., 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.)

Επειδή, αντιστοίχως συνάγεται ότι η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται α) από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 6 ΚΦΔ, για τη δυνατότητα μετακίνησης από τον αρμόδιο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων ή εγγράφων που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, για την οποία συντάσσεται απόδειξη παραλαβής και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) από τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5, για τη δυνατότητα του αρμοδίου υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης να προβεί στην κατάσχεση στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου, κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, για την οποία συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης κατ' άρθρο 24 παρ. 4 του ΚΦΔ, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6. στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν εγγράφου αιτήματος της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 - το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης- είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, εξάλλου από την ανωτέρω διάταξη σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέφει

εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει κατά τα ανωτέρω απόδειξη παραλαβής, οφείλει κατά το χρόνο αυτό -της παρόδου του δεκαημέρου- να συντάξει σχετικά έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε τμηματικά και ανεπαρκώς στο αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, και στη με αριθμ./2019 σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων αναλυτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

«Συγκεκριμένα, το ιστορικό προσκόμισης στοιχείων μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μετά την επίδοση της πρώτης πρόσκλησης απεικονίζεται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
15/10/2019	Ισοζύγιο κλεισίματος 31/12/2013 και επόμενων ετών (αφορούν άλλη εντολή) – αρχεία xls
18/10/2019	Απογραφή εμπορικής διαχείρισης 31/12/2013 και επόμενων ετών (αφορούν άλλη εντολή) – αρχεία xls
18/10/2019	Πρακτικό τακτικής ΓΣ για έγκριση ισολογισμών 2012 και εκλογή ελεγκτων χρήσης 2013 – pdf
18/10/2019	Αποφάσεις συγκρότησης ΔΣ 1999-2019 – αρχεία pdf
21/10/2019	Μητρώο παγίων 2013-2017 – αρχεία xls

Λόγω της μη προσκόμισης των ζητηθέντων στοιχείων, τα οποία κρίνονταν απαραίτητα για την διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η υπηρεσία μας επανήλθε με δεύτερη πρόσκληση με αρ./11-11-2019, με την οποία ζητήθηκαν εκ νέου όσα δεν είχαν αποσταλεί και κατά προτεραιότητα:

- 1) Γενικό ημερολόγιο και αναλυτικό καθολικό χρήσεων 2009-2013 (θεωρημένα και μη)
- 2) Ισοζύγια λογαριασμού γενικού αναλυτικών καθολικών χρήσεων 2009-2012 (θεωρημένα και μη - πρωτοβάθμια έως τεταρτοβάθμια ανάλυση)
- 3) Μητρώο παγίων χρήσεων 2009-2012 (με όσο το δυνατόν μεγαλύτερη ανάλυση των εγγραφών (πχ παραστατικό, εκδότης κτλ ανά κατηγορία παγίου) ειδικά στον λογ/σμό 11.00.

- 4) Βιβλίο απογραφής ετών 2009-2012

5) Υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου περί εξουσιοδότησης του παραπάνω λογιστικού γραφείου για την προσκόμιση στοιχείων αναφορικά με τον έλεγχο αυτό, και περί βεβαίωσης για την ακρίβεια των όσων έχουν προσκομιστεί μέχρι σήμερα και έως το πέρας του ελέγχου

Ταυτόχρονα, την 12/11/2019 επιδόθηκε η υπ' αρ./11-11-2019 κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής ελέγχου, η οποία περιέλαβε πλέον τα φορολογικά αντικείμενα του εισοδήματος και του ΦΠΑ. Με το ίδιο έγγραφο έγινε γνωστοποίηση των διατάξεων του ν. 4512/2018.

Την 14/11/2019 εστάλη ηλεκτρονικά το γενικό ημερολόγιο σε αρχείο xls με τίτλο ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2013.

Την 18/11/2019 πρωτοκολλήθηκε στην υπηρεσία μας η από 12/11/2019 υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου με ΑΦΜ, με την οποία εξουσιοδοτεί το λογιστικό

γραφείο του για την διαχείριση της υπόθεσης μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου και βεβαιώνει την ακρίβεια των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων.

Την 22/11/2019 ζητήθηκαν ηλεκτρονικά από την υπηρεσία μας τα παρακάτω:

α) αναλυτικό καθολικό με ανάλυση τέταρτου βαθμού

β) ισοζύγια μηνών χρήσης 2013 με ανάλυση τέταρτου βαθμού

γ) μισθοδοτικές καταστάσεις έτους 2013

δ) κίνηση τρεχουσών εισφορών ΙΚΑ χρήσεων 2013-2014

ε) πρωτότυπα στελέχη έκδοσης φορολογικών στοιχείων

στ) πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία δαπανών δειγματοληπτικά ανά κατηγορία δαπάνης λογ. 61.00, 61.01, 61.02, 61.03, 61.98, 62.03, 62.05, 62.07, 62.98, 63.03, 63.04, 63.98, 64.00, 64.01, 64.02, 64.05, 64.07, 64.08, 64.09, 64.98, 65.98, 20.02, 25.02, 25.05. Η επιλογή δείγματος να γίνει με κριτήριο την αξία (δηλαδή επιλέγουμε το φορολογικό στοιχείο με την υψηλότερη αξία και ποσοστό συμμετοχής στην κατηγορία δαπάνης) και με όριο το 10% ανά κατηγορία ως επισυναπτόμενο αρχείο

ζ) ανάλυση κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης

η) αντίγραφα ΑΠΥ από Μ/Σ για το 1ο 15ήμερο του μήνα με τις υψηλότερες πωλήσεις

θ) ανάγνωση φορολογικής μνήμης χρησιμοποιούμενων στην χρήση 2013 φορολογικών μηχανισμών για το έτος 2013 από τεχνικό

ι) συμβόλαια με τουριστικά πρακτορεία

κ) βιβλίο κίνησης πελατών χρήσης 2013, καθώς και η εξόφληση των δαπανών άνω των 3.000,00€.

Στις 23/11/2019 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ζητήθηκε η αιτιολόγηση των μεταβολών που προκύπτουν με τις τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ της ελεγχόμενης περιόδου, καθώς και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές και τα παραστατικά.

Την 25/11/2019 εστάλησαν ηλεκτρονικά τα ισοζύγια ανά μήνα χρήσης 2013 με ανάλυση τέταρτου βαθμού, το αναλυτικό καθολικό 2013, οι μισθοδοτικές καταστάσεις χρήσης 2013, οι ΑΠΔ έτους 2013, καθώς και η καρτέλα εισφορών ΕΦΚΑ για την αντίστοιχη περίοδο.

Την 27/11/2019 πραγματοποιήθηκε συνάντηση στο γραφείο της υπηρεσίας μας με σκοπό την προσκόμιση των λοιπών φορολογικών στοιχείων. Σχετικά συντάχθηκε το υπ' αρ./27-11-2019 πρακτικό συνάντησης, το οποίο κρίνεται σκόπιμο να παρατεθεί αυτούσιο:

«Κατά την συνάντηση παραλήφθηκαν από τον παραπάνω λογιστή τα παρακάτω :

1) 1 ΜΑΥΡΟ ΚΛΑΣΕΡ - Τ.Π.Υ. 548-822 (2013)

2) 1 ΜΑΥΡΟ ΚΛΑΣΕΡ - Μ1, Τ.Π.Υ. 1-235 (2013)

3) 1 ΜΑΥΡΟ ΚΛΑΣΕΡ - Τ.Π.Υ. 3 1061-1280 (2013)

4) 1 ΠΡΑΣΙΝΟ ΚΛΑΣΕΡ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΞΟΔΩΝ 6 (2013)

5) 1 ΚΟΚΚΙΝΟ ΚΛΑΣΕΡ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΞΟΔΩΝ 110ς 120ς (2013)

6) 1 ΜΑΥΡΟ ΚΛΑΣΕΡ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΞΟΔΩΝ 4,5 (2013)

7) 1 ΜΑΥΡΟ ΚΛΑΣΕΡ ΕΞΟΔΑ 2013

8) 1 ΜΑΥΡΟ ΚΛΑΣΕΡ -

9) 1 ΜΑΥΡΟ ΚΛΑΣΕΡ

10) ΜΗ ΤΑΞΙΝΟΜΗΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ (τοποθετήθηκαν σε μπλε κλασέρ της υπηρεσίας)

11) ΣΕ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΜΟΡΦΗ μέσω e-mail ΔΥΟ ΞΕΧΩΡΙΣΤΑ ΑΡΧΕΙΑ XLS με ονομασία ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 1.2013 & ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2.2013 αντίστοιχα.

Κατά δήλωση του λογιστή τα τρία ημερολόγια (μαζί με αυτό που εστάλη ηλεκτρονικά την 14/11/2019) αποτυπώνουν το σύνολο του ημερολογίου.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει να έχουν επιστραφεί στην προσφεύγουσα εταιρεία τα ως άνω παραληφθέντα στοιχεία, έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή, η φορολογική αρχή παρέλαβε τα ως άνω στοιχεία, χωρίς να συντάξει και να επιδώσει απόδειξη παραλαβής, τα οποία εν συνεχεία, επεξεργάστηκε και παρέμειναν εις χείρας της για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, χωρίς να συνταχθεί και να επιδοθεί στους προσφεύγοντες έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, στα εν λόγω βιβλία και στοιχεία στηρίχθηκε η φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, συνεπώς απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας, η σύνταξη σχετικής έκθεσης κατασχέσεως.

Επειδή, από την ανωτέρω παράλειψη της φορολογικής διοίκησης να συντάξει έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων των προσφευγόντων, καθίσταται πλημμελής η διαδικασία που τηρήθηκε από τη Φορολογική Αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου αυτής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμα προβάλλεται και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της **παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Σύμφωνα με το **αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με

δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Γ. ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΙΣ ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Επειδή στο άρθρο 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«Άρθρο 7 - Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

.....

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της

Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3...

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170)

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. ...».

Επειδή η φορολογική αρχή, αναφορικά με την επιβολή των προστίμων του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, ακολούθησε τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, ως όφειλε, οι οποίες σύμφωνα με τον νομοθέτη είναι ευμενέστερες από τις προϊσχύουσες.

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** 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, ως προς τα λοιπά, η προσφεύγουσα εταιρεία εμμένει στους ίδιους ισχυρισμούς τους οποίους είχε προβάλει με το με αριθμ. πρωτ./24-12-2019 έγγραφο υπόμνημά της σε απάντηση του με αριθμ./2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (ΣΔΕ). Οι εν λόγω ισχυρισμοί αναλυτικά αντικρούονται στις σελίδες 49-52 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Επειδή, κατά τα λοιπά, διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α., προστίμων εισοδήματος και εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθμ./27-12-2019,/27-12-2019 και/27-12-2019 οριστικών πράξεων.
- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθμ./27-12-2019,/27-12-2019,/27-12-2019,/27-12-2019,/27-12-2019,/27-12-2019 οριστικών πράξεων για λόγους τυπικής πλημμέλειας.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των λοιπών οριστικών πράξεων ως κάτωθι:

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

Α) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

• ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑ		-2.083.006,67	-2.009.296,67	-2.009.296,67	73.710,00
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	789,17	789,17	789,17	
	Χρεωστικό ποσό				
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ					
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν.3986/2011					
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		789,17	789,17	789,17	

• Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	5.590.119,68	5.590.119,68	5.590.119,68	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	4.204.918,32	4.131.208,32	4.131.208,32	73.710,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	900.485,81	900.485,81	900.485,81	

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	928.244,11	914.239,21	914.239,21	14.004,90
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	27.758,30	13.753,40	13.753,40	14.004,90
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	27.758,30	13.753,40	13.753,40	14.004,90

- Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017: 7.002,45 ευρώ

- **Κ.Φ.Α.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ ν. 4337/2015: 14.742,00 ευρώ

Β) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑ	-3.623.261,38	247.181,20	247.181,20	3.870.442,58
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	59.323,49	59.323,49	59.323,49
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν.3986/2011				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		60.842,18	60.842,18	60.842,18
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		120.165,67	120.165,67	120.165,67

- **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	2.668.258,51	2.668.258,51	2.668.258,51	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.008.087,46	1.539.027,46	1.539.027,46	469.060,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	393.002,37	393.002,37	393.002,37	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	405.097,28	283.208,48	283.208,48	121.888,80
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	12.094,91			12.094,91

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		109.793,79	109.793,79	109.793,79
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ		112.604,51	112.604,51	112.604,51
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		222.398,30	222.398,30	222.398,30
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.094,91			12.094,91

- Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017: 53.941,90 ευρώ

- Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997: 100,00 ευρώ

- **Κ.Φ.Α.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ ν. 4337/2015: 93.812,00 ευρώ

Γ) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

- **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑ	-5.179.428,69	-1.479.467,31	-1.479.467,31	3.699.961,38
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό			
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ Ν.3986/2011				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

- **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.733.471,26	1.733.471,26	1.733.471,26	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	987.175,84	910.474,04	910.474,04	76.701,80
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	180.538,97	180.538,97	180.538,97	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	195.769,52	165.959,80	165.959,80	29.809,72
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	15.230,55			15.230,55
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		14.579,17	14.579,17	14.579,17

ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ		14.952,39	14.952,39	14.952,39
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		29.531,56	29.531,56	29.531,56
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.230,55			15.230,55

- Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017: 8.820,50 ευρώ

• Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ ν. 4337/2015: 15.340,00 ευρώ

Δ) Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 2.500,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.