



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, 13/05/2020

Αριθμός απόφασης: 869

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 19/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, υπό την ιδιότητά του ως σύνδικος της σε κατάσταση πτώχευσης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα την, κατά: α) της υπ' αριθμ. /31-10-2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, β) της υπ' αριθμ. /08-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2009, γ) της υπ' αριθμ./31-10-2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, δ) της υπ' αριθμ./08-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2010, ε) της υπ' αριθμ./31-10-2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, στ) της υπ' αριθμ./08-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2011, και ζ) της υπ' αριθμ./31-10-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/10/2019 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας περί εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) – ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, υπό την ιδιότητά του ως σύνδικος της σε κατάσταση πτώχευσης ανώνυμης 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./31-10-2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **114.972,43 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο εξέδωσε ενενήντα οκτώ (98) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 287.431,08 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 και του άρθρου 18 παρ. 2 και 9 του ίδιου Π.Δ., καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, και συγκεκριμένα:

1. Εξέδωσε τριάντα τρία (33) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) αξίας κάθε ενός εκάστου 2.943,00 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 97.119,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. προς διάφορους ασθενείς της κλινικής για ανύπαρκτες συναλλαγές – χρεώσεις του υλικού ΡQΤ, καθόσον εκδόθηκαν προς ασθενείς των οποίων η πάθηση δε δικαιολογεί τη χρήση του σιλικονούχου υλικού

PQT, σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ./14-10-2014 έκθεση ελέγχου – ΕΔΕ του Σώματος Επιθεωρητών Υγείας – Πρόνοιας, αλλά και το με αριθμ./25-09-2015 εκδοθέν ΥΣΕ του ΣΔΟΕ συνημμένο στην από 18/01/2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ της Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου εθνικών και κοινοτικών δαπανών και καταπολέμησης απάτης και διαφθοράς.

2. Εξέδωσε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (πιστωτικές Α.Π.Υ.), ήτοι τις με αριθμ./06-06-2008,/10-06-2008,/12-06-2008,/23-06-2008,/23-06-2008 και/04-07-2008 πιστωτικές Α.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 16.675,08 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., με τις οποίες ακυρώθηκαν Α.Π.Υ. που είχαν εκδοθεί προς διάφορους ασθενείς της κλινικής, οι οποίες είχαν εκχωρηθεί στις τράπεζες προς χρηματοδότηση.

3. Εξέδωσε πενήντα τέσσερα (54) μερικώς εικονικά – υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής κατά 2.943,00 ευρώ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 158.922,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., που εκδόθηκαν προς ασθενείς με πάθηση που δικαιολογεί μεν τη χρήση του σιλικονούχου υλικού PQT, πλην όμως δε βρέθηκε κανένα τιμολόγιο αγοράς του υλικού αυτού.

4. Εξέδωσε πέντε (5) μερικώς εικονικά – υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής κατά 2.943,00 ευρώ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 14.715,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., που εκδόθηκαν προς πέντε ασθενείς της κλινικής, για συναλλαγές – χρεώσεις του υλικού PQT, οι οποίες αφού εκχωρήθηκαν στο σύνολό τους στις τράπεζες, στη συνέχεια ακυρώθηκαν κατά το ποσό των 2.943,00 ευρώ με ισόποσες πιστωτικές Α.Π.Υ.

β) Με την υπ' αριθμ./08-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 274.186,27 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 343.867,77 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **681,555,85 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ./31-10-2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **119.061,73 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο εξέδωσε εκατόν ένα (101) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 297.654,33 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 και του άρθρου 18 παρ. 2 και 9 του ίδιου Π.Δ., καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, και συγκεκριμένα:

1. Εξέδωσε σαράντα (40) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) αξίας κάθε ενός εκάστου 2.943,00 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 117.720,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., καθόσον εκδόθηκαν προς ασθενείς των οποίων η πάθηση δε δικαιολογεί τη χρήση του σιλικονούχου υλικού PQT, σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ./14-10-2014 έκθεση ελέγχου – ΕΔΕ του Σώματος

Επιθεωρητών Υγείας – Πρόνοιας, αλλά και το με αριθμ./25-09-2015 εκδοθέν ΥΣΕ του ΣΔΟΕ συνημμένο στην από 18/01/2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ της Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου εθνικών και κοινοτικών δαπανών και καταπολέμησης απάτης και διαφθοράς.

2. Εξέδωσε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (3 χρεωστικές Α.Π.Υ. με α/α/09-10-2009,/14-10-2009 και/13-11-2009, οι οποίες ακυρώθηκαν στη συνέχεια με ισάριθμες πιστωτικές Α.Π.Υ., ήτοι τις/09-10-2009,/15-10-2009 και/17-11-2019 αντίστοιχα), συνολικής καθαρής αξίας 18.069,33 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., προς διάφορους ασθενείς της κλινικής για συναλλαγές – χρεώσεις του υλικού ΡQΤ, αφού όμως είχαν εκχωρηθεί στις τράπεζες.

3. Εξέδωσε πενήντα πέντε (55) μερικώς εικονικά – υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής κατά 2.943,00 ευρώ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 161.865,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., που εκδόθηκαν προς ασθενείς με πάθηση που δικαιολογεί μεν τη χρήση του σιλικονούχου υλικού ΡQΤ, πλην όμως δε βρέθηκε κανένα τιμολόγιο αγοράς του υλικού αυτού.

δ) Με την υπ' αριθμ./08-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 256.916,39 ευρώ πλέον πιστωτικού ποσού που επιστράφηκε 56.457,92 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 316.821,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **630.195,74 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

ε) Με την υπ' αριθμ./31-10-2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **81.226,80 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο εξέδωσε εξήντα εννέα (69) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 203.067,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 και του άρθρου 18 παρ. 2 και 9 του ίδιου Π.Δ., καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, και συγκεκριμένα:

1. Εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) αξίας κάθε ενός εκάστου 2.943,00 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 5.886,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. προς διάφορους ασθενείς της κλινικής για ανύπαρκτες συναλλαγές – χρεώσεις του υλικού ΡQΤ, καθόσον εκδόθηκαν προς ασθενείς των οποίων η πάθηση δε δικαιολογεί τη χρήση του σιλικονούχου υλικού ΡQΤ, σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ./14-10-2014 έκθεση ελέγχου – ΕΔΕ του Σώματος Επιθεωρητών Υγείας – Πρόνοιας, αλλά και το με αριθμ./25-09-2015 εκδοθέν ΥΣΕ του ΣΔΟΕ συνημμένο στην από 18/01/2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ της Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου εθνικών και κοινοτικών δαπανών και καταπολέμησης απάτης και διαφθοράς.

2. Εξέδωσε εξήντα επτά (67) μερικώς εικονικά – υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής κατά 2.943,00 ευρώ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 197.181,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α., που εκδόθηκαν προς ασθενείς με πάθηση που δικαιολογεί μεν τη χρήση του σιλικονούχου υλικού PQΤ, πλην όμως δε βρέθηκε κανένα τιμολόγιο αγοράς του υλικού αυτού.

στ) Με την υπ' αριθμ./08-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 179.889,88 ευρώ πλέον πιστωτικού ποσού που επιστράφηκε 24.418,94 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 206.556,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **410.865,04 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

ζ) Με την υπ' αριθμ./31-10-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ και 2 περ. δ του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το εν λόγω φορολογικό έτος δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./28-06-2018 έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, και συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 31/10/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας περί εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) – ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./28-06-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. (η οποία αντικατέστησε τις με αριθμ./22-03-2017,/22-06-2018 και/28-02-2019 εντολές). Αφορμή για τον παραπάνω έλεγχο αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠΒ'/20-01-2019 δελτίο πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ΕΜΠ/02-02-2016), με το οποίο διαβιβάστηκε επίσης στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η συνταχθείσα από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. σχετική Έκθεση Ελέγχου – ΕΔΕ που διενεργήθηκε, αναφορικά με τη διενέργεια ιατρικών πράξεων από την προσφεύγουσα και τις αντίστοιχες χρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία. Επιπλέον, κατά τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών αξιολογήθηκαν και στα στοιχεία που διαβιβάστηκαν με το με αριθμ. πρωτ. Φ.Α.Ε. Αθηνών/27-08-2018 έγγραφο του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ), σχετικά με τις εκχωρήσεις των Α.Π.Υ. που είχαν εκδοθεί από την προσφεύγουσα σε διάφορα τραπεζικά ιδρύματα.

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξεων επιβολής προστίμων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν στο σύνολό τους οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ακυρότητα της έκθεσης ελέγχου λόγω: α) μη σύννομης ούτε εμπρόθεσμης ούτε προσήκουσας κοινοποίησης των τεσσάρων (4) εντολών ελέγχου και β) ακόμα και αν θεωρηθεί ότι, με την εκπρόθεσμη κοινοποίηση της δεύτερης μόνο εντολής ελέγχου, νόμιμα άρχισε ο έλεγχος, αυτός ποτέ δεν ολοκληρώθηκε, διότι διεκόπη η ισχύς της δεύτερης εντολής ελέγχου.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο έχει παραγραφεί, καθώς έχει παρέλθει η πενταετία, ενώ τα φερόμενα ως νέα στοιχεία δεν είναι νέα για το Υπουργείο Οικονομικών, αφού τα είχε εξ αρχής στην κατοχή και γνώση του.
- Ακυρότητα της ένδικης έκθεσης ελέγχου λόγω αοριστίας αυτής. Η εν λόγω έκθεση απλά αναμασά το περιεχόμενο της αρχικής έκθεσης ελέγχου του ΣΕΥΥΠ, χωρίς να αποδεικνύει την ύπαρξη των αποδιδόμενων φορολογικών παραβάσεων. Επιπλέον από την εν λόγω έκθεση προκύπτει ότι το σύνολο των χαρακτηριζόμενων ως νέων στοιχείων έχουν προέλθει από το ΣΔΟΕ και συνεπώς ο ισχυρισμός ότι πρόκειται περί νέων και συμπληρωματικών στοιχείων, που περιλαμβάνεται στην σελίδα 2 της εν λόγω έκθεσης, είναι αβάσιμος, καθώς αυτά ήταν παλαιά και βρίσκονταν ανέκαθεν την διάθεση της φορολογικής διοίκησης.
- Ακυρότητα της ένδικης έκθεσης ελέγχου λόγω αποστέρησης του δικαιώματος ακρόασης σε σχέση με τα φερόμενα ως νέα στοιχεία.
- Ακυρότητα της ένδικης έκθεσης ελέγχου λόγω της ψευδούς αναγραφής σε αυτήν εργασίας ως γενομένης η οποία δεν έγινε, καθώς η εν λόγω έκθεση μνημονεύει στην προμετωπίδα της ότι αυτή περιγράφει τα στοιχεία τα οποία συγκέντρωσε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, πλην όμως ουδέποτε έγινε τέτοιος επιτόπιος έλεγχος στα γραφεία της έδρας της προσφεύγουσας.
- Ακυρότητα της υπ' αριθμ./31-10-2019 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου που αφορά τη μη προσκόμιση των βιβλίων, καθώς αυτή είναι αντίθετη προς την καλή πίστη και τα χρηστά ήθη και κατά συνέπεια καταχρηστική. Απόδειξη αυτού αποτελεί το από 24/07/2017 έγγραφο υπόμνημά της προς τη φορολογική διοίκηση, με το οποίο αναλύει λεπτομερέστατα ότι συντρέχει κατάσταση ανωτέρας βίας, καθώς όλα και βιβλία και στοιχεία είναι κατασχεμένα.

Επειδή σύμφωνα με τα **άρθρα 23, 24 και 25 του ν. 4172/2013** ισχύει ότι:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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.

.....

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 εκπρόσωπό 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.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

.....

Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού

ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται

.....»

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 έγγραφο ορίζονται τα εξής:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1073/2018 με θέμα "Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013" διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1

του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η με αριθμ./22.3.17 εντολή ελέγχου, η οποία αντικαταστάθηκε λόγω αλλαγής του Προϊσταμένου του τμήματος ελέγχου του ελεγκτή, με την/22.6.18 νεότερη εντολή ελέγχου, και την/28.2.2019 (1η παράταση), και τελικώς με την/28.6.2019 εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιου στα είδη φορολογίας: ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΦΠΑ, ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ περιόδου 1/1/2007 – 31-12-2010. Όπως αναφέρεται και στην από 23/12/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η με αριθμ./22.6.2018 εντολή μερικού ελέγχου χρήσεων 2007, 2008, 2009 και 2010 κοινοποιήθηκε στο σύνδικο πτώχευσης της προσφεύγουσας πτωχής εταιρείας στις 03/07/2018, και την παρέλαβε η υπάλληλος – συνεργάτιδα του συνδίκου πτώχευσης,, λόγω απουσίας του, στο Επιπλέον στις 07/08/2019 κοινοποιήθηκε ταχυδρομικώς με συστημένες επιστολές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, και η νεότερη με αριθμ./28.6.2019 εντολή, τόσο στην έδρα της εταιρείας –α, (RE), όσο και στον σύνδικο πτώχευσης (RE), στην οδό, αλλά και στο προσωπικό του email. Με βάση τα παραπάνω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της έκθεσης ελέγχου λόγω μη ορθής

κοινοποίησης των εντολών ελέγχου και μη ολοκλήρωσης του ελέγχου που ξεκίνησε με τη δεύτερη εντολή, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 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

.....

4. Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 5 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 στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή στην παρ. 3 της ΠΟΛ 1194/5.12.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, ορίζεται:

«3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/10 (Διαδικασία περαίωσης):

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ. 1019/2011** Απόφαση του Υπ. Οικονομικών σχετικά με την έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων:

«4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 της παρούσας που αναγράφεται στο Σημείωμα αυτό, το οποίο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό της διαφοράς της συνολικής οφειλής κατά την περίπτωση ι' της ίδιας πιο πάνω παραγράφου. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 της παρούσας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5, καθώς και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω. 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.

.....

10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠΒ/20-01-2019 δελτίο πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ΕΜΠ/02-02-2016), με το οποίο διαβιβάστηκε επίσης στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η συνταχθείσα από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. σχετική Έκθεση Ελέγχου – ΕΔΕ που διενεργήθηκε, αναφορικά με

τη διενέργεια ιατρικών πράξεων από την προσφεύγουσα και τις αντίστοιχες χρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτό δεν τα είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να το έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει περαιώσει τη χρήση 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 1 έως 13 του ν. 3888/2010, όπως αναβίωσαν με το άρθρο 18 του ν. 4002/2011, αποδεχόμενη το με αριθμ./1/14-12-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, το ποσό του οποίου και εξόφλησε. Στη συνέχεια από την ίδια φορολογική αρχή, λόγω του ανακύψαντος συμπληρωματικού στοιχείου, εκδόθηκε το με αριθμ./30-09-2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 (ΠΟΛ. 1019/28-01-2011 και ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/17-05-2016), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 01/10/2019. Η προσφεύγουσα δεν αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του προαναφερθέντος συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης. Το προαναφερθέν συμπληρωματικό στοιχείο δεν ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής κατά την περαίωση με τις διατάξεις του ν. 3888/10 και την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο Κ.Β.Σ..

Επειδή για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011 (διαχειριστικές περίοδοι 01/01/2009-31/12/2009 και 01/01/2010-31/12/2010) οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου εκδόθηκαν στις 31/10/2019, ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ανυπαρξίας νέων στοιχείων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 64 του ν. 4174/2013** 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 η από 31/10/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας περί εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) – ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την διαπίστωση των παραβάσεων στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα αξιολογήθηκαν τα νεότερα στοιχεία που ήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠΒ'/20.1.2016 Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ και η συνταχθείσα από το Σ.Ε.Υ.Υ.Π. σχετική ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΔΕ που διενεργήθηκε, αναφορικά με τη

διενέργεια ιατρικών πράξεων από το και τις αντίστοιχες χρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία. Επιπλέον κατά τον έλεγχο αξιολογήθηκαν και τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν με το με αριθμ. πρωτ. Φ.Α.Ε. Αθηνών/27.8.2018 έγγραφο του Σώματος Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας, (ΣΕΥΥΠ), σχετικά με τις εκχωρήσεις των Α.Π.Υ. που είχαν εκδοθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία, σε διάφορα τραπεζικά ιδρύματα.

Επειδή 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή, δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, παρά εμμένει στους ίδιους ισχυρισμούς τους οποίους είχε προβάλει στα υπ' αριθμ. πρωτ. /05-11-2018 και /21-10-2019 υπομνήματά της περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και τυπικών πλημμελειών από την πλευρά του ελέγχου. Συνεπώς ο ισχυρισμός της περί ακυρότητας της ένδικης έκθεσης ελέγχου λόγω αοριστίας αυτής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 28 του ν. 4174/13** ορίζεται:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση κοινοποιήθηκαν τα με αριθμ. /27-09-2019 και /278151/16-10-2019 σημειώματα διαπιστώσεων και οι με αριθμ. /30-09-2019, /30-09-2019 και /30-09-2019 προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τις χρήσεις

2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα, και εκλήθη όπως εντός προθεσμίας 20 ημερών από την κοινοποίηση αυτών να υποβάλει εγγράφως τις αντιρρήσεις της. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2690/1999 όσο και αυτές του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, όπου αναφέρεται «ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», οι φορολογούμενοι έχουν δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά και στα ιδιωτικά έγγραφα που είναι σχετικά με την υπόθεσή τους και στα οποία βασίζεται η πράξη καταλογισμού του φόρου, καθώς χωρίς πρόσβαση στα διοικητικά στοιχεία ο διοικούμενος δεν μπορεί να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα ακρόασής του, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος με συνέπεια την ελλιπή εκπλήρωση της υποχρέωσης της διοίκησης να αιτιολογεί με πληρότητα, επάρκεια και σαφήνεια τις διοικητικές πράξεις της. Εν προκειμένω στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν όλα τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά σύμφωνα με αίτηση της, και έλαβε αντίγραφα 4.500 εγγράφων, όπως προκύπτει και από το με αριθμ. πρωτ./5.11.18 έγγραφό της (σελ. 81 της έκθεσης ελέγχου-επεξεργασίας Κ.Β.Σ.). Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της ότι αποστερήθηκε του δικαιώματος ακρόασης σε σχέση με τα νέα στοιχεία, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται:

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, στο άρθρα 17 και 19 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται:

«Άρθρο 17 Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων

1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

.....

4. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν.

.....

Άρθρο 19 Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους:

Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό:

- α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης,
- β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,
- γ) τα ημερολόγια, στα οποία καταχωρεί πρωτογενώς τις οικονομικές του πράξεις, το γενικό καθολικό και το ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται χειρόγραφα,
- δ) το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών, όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά,
- ε) το βιβλίο αποθήκης επί χειρόγραφης τήρησής του, και τους οπτικούς δίσκους (CD - ROM) στους οποίους αποθηκεύονται τα δεδομένα του βιβλίου αυτού, επί μηχανογραφικής τήρησής του,
- στ) το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών,
- ζ) τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,
- η) το βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων.

Β) Από τα στοιχεία:

- α) το δελτίο αποστολής και το συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής,
- β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας,
- γ) Το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών, όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή, καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών,
- δ) Την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανικής πώλησης, όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής. Δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηροδρόμους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και τα εισιτήρια πλοίων εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.
- ε) Τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορείων.

Επιτρέπεται η θεώρηση στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με τη χρήση ΗΥ από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο με στοιχεία για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους.

Δεν επιτρέπεται η θεώρηση των παραστατικών, των οποίων η έκδοση και θεώρηση προβλέπεται από μη φορολογικές διατάξεις, εκτός από συμβάσεις μίσθωσης αυτοκινήτων.

2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ 2 του Π.Δ. 186/92 σχετικά με το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων ορίζεται:

«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία

διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.».

Επειδή, στο **άρθρο 14 του ν. 4174/2013** ορίζεται σαφώς ότι:

«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, 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....»

Επειδή, στο **άρθρο 54 παρ. 1δ και 2δ του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ./28-06-2018 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία που είχε θεωρήσει και τηρούσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις (βασικά και πρόσθετα). Τα εν λόγω βιβλία Γ' κατηγορίας τηρούνταν θεωρημένα και ως εκ τούτου είχαν εκτυπωθεί σε κινητά φύλλα, και δε βρίσκονταν μόνο στους κατασχεθέντες Η/Υ, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, και έπρεπε να είχαν παραδοθεί και να φυλάσσονται από τον σύνδικο πτώχευσης. Ωστόσο ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφίου της **παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92**, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το άρθρο 45 του ν. 3427/2005, στην οποία παραπέμπει η παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 για την περίπτωση της αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας: «Τα βιβλία του επιτηδευματία δεν κρίνονται ως ανεπαρκή αν για λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας οφειλομένης σε σεισμό, πυρκαγιά ή θεομηνία υπάρχει καταστροφή ή απώλεια αυτών, με την

προϋπόθεση της επαναδημιουργίας τους με κάθε πρόσφορο μέσο και σε χρόνο τον οποίο θα καθορίσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, καθώς και της υποβολής γνωστοποίησης της απώλειας αυτών μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.».

Επειδή, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια. (ΣτΕ 4228/2011, ΣτΕ 2546/2008, ΣτΕ 239/2003, ΣτΕ 2192/2002). Επιπλέον έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθούν τα σχετικά πρόστιμα ως αναφορά στις φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας (να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία, να υποβάλει τις φορολογικές δηλώσεις κλπ), που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: «ΣτΕ 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους.»(Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε. 1076635/16/0015/14.7.2008).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται ακυρότητα της υπ' αριθμ./31-10-2019 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου που αφορά τη μη προσκόμιση των βιβλίων, λόγω παραβίασης της καλής πίστης και των χρηστών ηθών, καθώς στην περίπτωση της όλα τα βιβλία και στοιχεία είναι κατασχεμένα και συνεπώς συντρέχει κατάσταση ανωτέρας βίας. Ωστόσο δε δύναται να ληφθούν υπόψη οι επικαλούμενοι από την προσφεύγουσα προβαλλόμενοι λόγοι περί ανωτέρας βίας, καθότι αφενός δεν υφίσταται καταστροφή ή απώλεια των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και αφετέρου ο ισχυρισμός της ότι τα βιβλία αυτά είναι κατασχεμένα δεν ευσταθεί, καθώς, στη με αριθμ./17-06-2010 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων - στοιχείων, την οποία μνημονεύει, δεν περιλαμβάνεται το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων που ζητήθηκε με την υπ' αριθμ./28-06-2018 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, παρά μόνο τα τρία κατασχεθέντα στοιχεία που αναφέρονται σε αυτή.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/10/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας περί εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) – ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, υπό την ιδιότητά του ως σύνδικος της σε κατάσταση πτώχευσης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /31-10-2019, /08-11-2019, /31-10-2019, /08-11-2019, /31-10-2019, /08-11-2019 και /31-10-2019 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑ		-547.505,76	1.350.752,33	1.350.752,33	1.898.258,09
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	63.501,81			63.501,81
	Χρεωστικό ποσό		274.186,27	274.186,27	274.186,27
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ					
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ			343.867,77	343.867,77	343.867,77
ΠΟΣΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		63.501,81	63.501,81	63.501,81	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			681.555,85	681.555,85	681.555,85

- Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 43372015:

114.972,43 ευρώ

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑ		-448.236,01	1.253.497,23	1.253.497,23	1.701.733,24
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	56.457,92			56.457,92
	Χρεωστικό ποσό		256.916,39	256.916,39	256.916,39

ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		316.821,43	316.821,43	316.821,43
ΠΟΣΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	56.457,92	56.457,92	56.457,92	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		630.195,74	630.195,74	630.195,74

- **Κ.Φ.Α.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 43372015:

119.061,73 ευρώ

Γ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

- **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΑ	-1.059.114,24	851.286,74	851.286,74	1.910.400,98
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	24.418,94		24.418,94
	Χρεωστικό ποσό	179.889,88	179.889,88	179.889,88
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		206.556,22	206.556,22	206.556,22
ΠΟΣΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	24.418,94	24.418,94	24.418,94	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		410.865,04	410.865,04	410.865,04

- **Κ.Φ.Α.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 43372015:

81.226,80 ευρώ

Δ) Φορολογική Περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013:

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.