



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02.09.2021

Αριθμός απόφασης: 2353

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

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 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 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.)».

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 (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Μονοπρόσωπης Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....» και με τον διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ: και έδρα στην οδό αρ., όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον του, υπό την ιδιότητα του ως μοναδικού εταίρου και διαχειριστή, κάτοικος, οδός αρ. Τ.Κ. **κατά α)** της υπ. αρ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012, **β)** της υπ.αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015 χρήσης 2012, **γ)** της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2012, **δ)** της υπ.αρ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 17.12.2020 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 79 ν.4472/2017, Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

7.Το με αρ.πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ 15.06.2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

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

Επί της από 16.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της Μονοπρόσωπης Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....»

με 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:

- Με την υπ. αρ...../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012,καταλογιστηκε κύριος φόρος εισοδήματος ποσόν ύψους 6.557,41 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση) ύψους 5.612,48 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 12.169,89 ευρώ.**
- Με την υπ.αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' Ν.4337/2015 χρήσης 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, γιατί έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ, παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων2 παρ. 1,7 παρ. 1, 11 παρ.1 & 5,12 παρ.1,16 παρ.1,18 παρ.2& 9,19 παρ.1 & 3, και 36 παρ.1 & 10 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), **ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου ύψους 46.400,00 ευρώ (116.000,00 x 40%)**

- Με την υπ.αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2012, καταλογίστηκε ΦΠΑ (Χ.Υ.) ποσόν ύψους 10.090,52 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 49 ν.4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση) ύψους 11.159,11 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 21.249,63 ευρώ.**
- Με την υπ.αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 χρήσης 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο **που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 79 ν. 4472/2017**, γιατί έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 ν.2523/1997, καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ και διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ύψους 26.680,00 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου ύψους 13.340,00 ευρώ (26.680,00 χ 50%).**

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια Εισαγγελικής Παραγγελίας, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με δραστηριότητα Διαφημιστικές υπηρεσίες με ΑΦΜ:....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μια εικονική εταιρεία, χωρίς πραγματική υπόσταση, χωρίς απασχολούμενο προσωπικό, μη δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές (αγορές-πωλήσεις), και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε τις χρήσεις 2010-2012 σε διαφορές επιχειρήσεις ήταν εικονικά στο σύνολο τους, και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνέταξε το με αρ. πρωτ./2016 (αρ. πρωτ./2016 Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών) Δελτίο πληροφοριών με το οποίο γνώρισε στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία την χρήση 2012 από την ανωτέρω εκδότρια εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 26.680,00 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 142.680,00 ευρώ.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, με αιτία το παραπάνω δελτίο πληροφοριών, εξέδωσε αρχικά την υπ. αρ./2016 εντολή (σελ. 1 έκθεσης Φ.Ε.) και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα παρακάτω:

- **Στις 27.01.2017**, απέστειλε, με αρ. πρωτ./2017 συστημένα στην έδρα της επιχείρησης (.....) Ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών Ν. 4446/2016.
- Η προσφεύγουσα με την αρ. πρωτ./2017 αίτησή της ζήτησε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετική πληροφόρηση χωρίς να κάνει χρήση των διατάξεων του ανωτέρου νόμου (σελ. 4 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.).
- **Στις 06.11.2018**, κοινοποίησε την με αρ. πρωτ./2018 σχετική πρόσκληση όπως θέσει στη διάθεση του έλεγχου τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2012.
- Η προσφεύγουσα στις 13-11-2018 έθεσε στην διάθεση του έλεγχου τα βιβλία και στοιχεία και ο έλεγχος κατέσχεσε με σχετική έκθεση κατάσχεσης τα επτά (7) φορολογικά στοιχεία

καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ που έλαβε από την εταιρεία «.....». (σελ. 13 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.).

- **Στις 26.11.2018**, κοινοποίησε την με αρ. πρωτ./2018 έγγραφη Γνωστοποίηση, περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 ν. 4512/2018.
- Η προσφεύγουσα έκανε χρήση των ανωτέρω διατάξεων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών στις 27-11-2018, τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ (περιοδικές και εκκαθαριστική) για την χρήση 2012, συμπεριλαμβάνοντας την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα υλη που προέκυψε από τα ανωτέρω εικονικά Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ, βεβαιώθηκε (Α.Τ.Β./2018 και Αρ. Χ. Κ./2018) και εξοφλήθηκε η συνολική οφειλή φόρου πλέον πρόσθετου φόρου εισοδήματος ύψους 24.900,94 ευρώ (σελ. 15 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.) καθώς και η συνολική οφειλή ΦΠΑ πλέον πρόσθετου φόρου, ύψους 42.688,01 ευρώ (Α.Τ.Β./2018 και Αρ. Χ. Κ./2018, σελ. 22 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ).

Στην συνέχεια, ο έλεγχος εξέδωσε την υπ.αρ./2020 εντολή, σε αντικατάσταση της υπ. αρ./2016 εντολής, (σελ. 1 έκθεσης Φ.Ε.), και σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ως λήπτης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά (προσαύξηση 8% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων) και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά (προσαύξηση ΜΣΚΚ 10% κατά ποσοστό 40% ήτοι ΣΚΚ 14%), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 ν.2238/1994, τα σύγκρινε με τα λογιστικά αποτελέσματα (κέρδη αρχικής & τροποποιητικής δήλωσης) έλαβε υπόψη τα μεγαλύτερα εξωλογιστικά αποτελέσματα και εξέδωσε στις 17.12.2020 τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου και προστίμων χρήσης 2012.

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

- Μη νόμιμη υπογραφή των καταλογιστικών πράξεων και των εκθέσεων έλεγχου.
- Ανυπαρξία οιασδήποτε αιτιολογίας και νομίμου ερείσματος για το σκεπτικό του πορίσματος έλεγχου της ελεγκτικής αρχής.
- Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου,[.....] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει

δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

Άρθρο 36 Παραγραφή

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

«Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

*** Το δεύτερο εδάφιο της παρ.1 προστέθηκε με το άρθρο 2 παρ.4 Ν.4281/2014, ΦΕΚ Α 160/8.8.2014.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

«(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.»

*** Η περ.α΄ της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 32 παρ.1 Ν.4646/2019, ΦΕΚ Α 201/12.12.2019.

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση.

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

«δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή.

Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν.»

*** Η περ.δ΄της παρ.2 προστέθηκε με το άρθρο 31 Ν.4646/2019,ΦΕΚ Α 201/12.12.2019, σύμφωνα δε με την παρ.26 άρθρου 66 του αυτού νόμου:

"26. Οι διατάξεις της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως προστίθεται με το άρθρο 31 του παρόντος, καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής αιτήματος ΔΑΔ σύμφωνα με τις διατάξεις της εφαρμοζόμενης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ή του ν. 2216/1994 (Σύμβαση Διαιτησίας), καθώς και για τα αιτήματα ΔΑΔ που είτε εκκρεμούν ενώπιον της αρμόδιας Αρχής κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως προστίθεται με το άρθρο 31 του παρόντος είτε για αυτά για τα οποία έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία αλλά δεν έχει εκδοθεί ακόμα η σχετική Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α ΚΦΔ".

«ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

*** Η περ.ε΄προστέθηκε με το άρθρο 30 περ.2 Ν.4701/2020, ΦΕΚ Α 128/30.06.2020.

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το

δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

***** Η παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019, ΦΕΚ Α 201/12.12.2019, σύμφωνα δε με την παρ.27α άρθρου 66 του αυτού νόμου:**

"27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης".

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

***** Το άρθρο 36 τροποποιήθηκε ως άνω με το άρθρο 46 παρ.5-7 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.**

***** ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σύμφωνα με τη παρ. 11 άρθρου 66 του παρόντος,όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013:**

"11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϋσχύουσες 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 72 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων» προϋσχύουσες 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 την ΠΟΛ:1192/2017 – 1-12-2017 Θέμα: «Κοινοποίηση της υπ'αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.»

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 6 και 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.....

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη

του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης υπογραφής των καταλογιστικών πράξεων και των εκθέσεων έλεγχου.

Επειδή, με την με αριθμό και ημερομηνία 19-3-2020 ημερησία διαταγή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (σχετ. 2^α) αποφασίστηκε ότι συνεπεία της αναχώρησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών την 19^η Μαρτίου, οι αρμοδιότητες του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μεταβιβάζονται στην Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών κα , η οποία αναπλήρωσε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. λόγω αναχώρησης του (τοποθέτηση σε άλλη οργανική μονάδα) και μέχρι την ανάληψη καθηκόντων του νέου Προϊσταμένου, κου στις 16-3-2021 (σχετ.2β).

Επειδή, οι καταλογιστικές πράξεις και οι εκθέσεις έλεγχου υπογράφονται στις 17.12.2020 νόμιμα από την αναπληρώτρια Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, πριν την τοποθέτηση του νέου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.(16.03.2021), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης υπογραφής των καταλογιστικών πράξεων και των εκθέσεων έλεγχου, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ανυπαρξίας οιασδήποτε αιτιολογίας και νομίμου ερείσματος για το σκεπτικό του πορίσματος έλεγχου της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια Εισαγγελικής Παραγγελίας, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με δραστηριότητα Διαφημιστικές υπηρεσίες με ΑΦΜ:....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και διαπιστώθηκε, όπως αναφέρεται στο δελτίο πληροφοριών (αρ. πρωτ./2016) ότι πρόκειται για μια εικονική εταιρεία, η οποία δεν διέθετε έδρα-επαγγελματική εγκατάσταση (ο ιδιοκτήτης του επαγγελματικού χώρου ενόρκως δήλωσε ότι ουδέποτε ενοικίασε τον επαγγελματικό χώρο που διέθετε στην οδό αρ.) δεν απασχόλησε προσωπικό (ύστερα από αλληλογραφία, το ΙΚΑ βεβαίωσε ότι η παραπάνω εκδότρια εταιρία

ουδέποτε υπήρξε εργοδότης), μη δυνάμενη να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο παροχής υπηρεσιών διαφήμισης που αναγράφονταν στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, δεν πραγματοποιήθηκε πραγματική εξόφληση των συναλλαγών αλλά κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος προέβηκαν σε εικονικές εξοφλήσεις συναλλαγών (σελ. 2 δελτίου πληροφοριών) και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε τις χρήσεις 2010-2012 σε διαφορές επιχειρήσεις ήταν εικονικά στο σύνολο τους, και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνέταξε το με αρ. πρωτ./2016 (αρ. πρωτ./2016 Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών) Δελτίο πληροφοριών και γνώρισε στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία την χρήση 2012 ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 26.680,00 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 142.680,00 ευρώ.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., με αφορμή το παραπάνω δελτίο πληροφοριών εξέδωσε αρχικά την υπ. αρ./2016 εντολή (σελ. 1 έκθεσης Φ.Ε.) και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα:

- Την με αρ. πρωτ./2017 Ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών Ν. 4446/2016. Η προσφεύγουσα δεν έκανε χρήση των διατάξεων του ν.4446/2016.
- Την με αρ. πρωτ./2018 σχετική πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2012. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία.
- Την με αρ.πρωτ./2018 έγγραφη Γνωστοποίηση, περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 ν. 4512/2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 27-11-2018, τελευταίο έτος της αρχικής πενταετούς προθεσμίας χρήσης 2012, τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, και απέδωσε τους φόρους πλέον τους πρόσθετους φόρους (Ν.4512/2018) που αναλογούσαν στην καθαρή αξία ύψους 116.000,00 ευρώ και στο ΦΠΑ ύψους 26.680,00 ευρώ των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στο σκέλος των δαπανών την οποία είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα και είχε συμπεριέλαβε στις εισροές ΦΠΑ, συνεπώς με τις τροποποιητικές δηλώσεις η προσφεύγουσα απέδωσε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ πλέον του πρόσθετου φόρου (ν.4512/2018).

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μετά την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, εξέδωσε την υπ. αρ./2020 εντολή έλεγχου σε αντικατάσταση της υπ. αρ...../2016 αρχικής εντολής (σελ. 1 έκθεσης Φ.Ε.), και ο έλεγχος σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ως λήπτης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή, προσδιόρισε σύμφωνα με τα άρθρα (30 & 32 ν.2238/1994)τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά (προσαύξηση 8% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων) και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά (ΜΣΚΚ 10% με προσαύξηση κατά ποσοστό 40%, ήτοι ΜΣΚΚ 14%), τα

σύγκρινε με τα λογιστικά αποτελέσματα (κέρδη αρχικής & τροποποιητικής δήλωσης) έλαβε υπόψη τα μεγαλύτερα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη και εξέδωσε στις 17.12.2020 τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρων και προστίμων χρήσης 2012.(σελ. 19-21 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.).

Επειδή, η ανακρίβεια των βιβλίων ανάγεται στο σκέλος των δαπανών (έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ) και όχι στο σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων. Ο έλεγχος όπως αναφέρεται ανωτέρω προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά με βάση τα οποία προσδιόρισε την διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη και είχε στην διάθεση του ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου Φ.Ε., δεν διαπίστωσε άλλες διαφορές στα έξοδα, ούτε προέκυψαν διαφορές στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 731.498,09 ευρώ.

Επειδή, με την με την απόφαση του ΣτΕ 544/2018, κρίθηκε ότι: «.....5. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις (30 & 32 ν.2238/1994) συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχειρήσεως και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής_ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσεως για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως (ΣτΕ 1224/2017, ΣτΕ 1684/2014, ΣτΕ 3081/2008, ΣτΕ 3277/2010).....».

Επειδή, με τις τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος(σελ.14-15 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.) και ΦΠΑ(περιοδικές & εκκαθαριστική,σελ.16-22 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ) που υπέβαλε πριν την κοινοποίηση των οριστικών πράξεων φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, η προσφεύγουσα απέδωσε τους αναλογούντες φόρους Εισοδήματος και ΦΠΑ από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία (δαπάνες) που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, συνεπώς δεν απέφυγε την πληρωμή φόρου από την εν λόγω παράβαση.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, χωρίς να αιτιολογήσει γιατί ήταν ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως. Συνεπώς μη ορθώς έκρινε αυτά ανακριβή και τα προσδιόρισε εξωλογιστικά, αφού μετά την υποβολή των δηλώσεων δεν διαπίστωσε άλλες διαφορές στα έξοδα, ούτε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, από τον έλεγχο (ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ) διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια εταιρεία κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος προέβη σε εικονικές εξοφλήσεις συναλλαγών (σελ. 2 δελτίου πληροφοριών).

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με το αρ.πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ/15.06.2021 συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζει φωτοτυπίες δώδεκα (12) επιταγών, μόνο την εμπρόσθια όψη, τράπεζας EUROBANK, ΕΤΕ, ALPHABANK, με εκδότη την προσφεύγουσα εις διαταγή της εταιρείας «.....» συνολικής αξίας αυτών ύψους 154.880,00 ευρώ, προκειμένου να συσχετιστούν με την αξία των επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 142.680,00 ευρώ (καθαρή αξία 116.000,00 πλέον ΦΠΑ 26.680,00).

Επειδή, η προσφεύγουσα, με τις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε και απέδωσε τον αναλογούντα φόρο, αποδέχτηκε ότι η αξία αυτών των φορολογικών στοιχείων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ούτε έχει δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία, πλην της φωτοτυπίας της εμπρόσθιας όψης των επιταγών, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών).

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1119/2018, (κεφάλαιο ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ, παρ.1.3 Λοιπά θέματα) ορίζεται ότι: α) «Με την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 που επιβάλλονται του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992), του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) η του άρθρου 55

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 116.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 26.680,00 ευρώ, ως εκ τούτου επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου, χρήσης 2012.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, επικαλείται ότι η χρήση 2012 έχει παραγραφεί την 31.12.2018 και καμία παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετούς προθεσμίας δεν είναι νόμιμη (ΣτΕ 1738/2017 κ.α.), ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει η περίπτωση του νέου-συμπληρωματικού στοιχείου καθώς τα στοιχεία ήταν γνωστά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ότι το άρθρο 22 παρ. 3 του ν. 3212/2003 ορίζει ότι η έκθεση κατάσχεσης πρέπει να αφορά ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων και όχι επίσημα, όπως εν προκειμένω είναι τα φορολογικά παραστατικά.

Επειδή, από τον έλεγχο (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης) διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με δραστηριότητα Διαφημιστικές υπηρεσίες με ΑΦΜ:, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές (αγορές-πωλήσεις) που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε στην χρήση 2012 και κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος προέβηκε σε εικονικές εξοφλήσεις συναλλαγών (σελ. 2 δελτίου πληροφοριών).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην χρήση 2012 ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, από την παραπάνω εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019(ΦΕΚ Α 201/12.12.2019) για την χρήση 2012 για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης".

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις χρήσης 2012 στις 17.12.2020, ήτοι εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις, εν προκειμένω πράξεις επιβολής προστίμων, για την χρήση 2012, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης

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.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 16.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Μονοπρόσωπης Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία

«.....»
με ΑΦΜ:, **και α) την ακύρωση: 1)** της υπ. αρ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2012, **2)** της υπ. αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2012, **β) την επικύρωση 1)** της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015 χρήσης 2012, **2)** της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 - 31.12.2012

Φόρος Εισοδήματος	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
Φ.Π.Α.	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
Πρόστιμο Άρθρο 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015	Συν. Ποσόν 46.400,00 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 79 ν. 4472/2017	Συν. Ποσόν 13.340,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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