



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3913

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. 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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/09/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου εργολάβων οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/09/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 899.352,45 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 1.001.159,14 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 81.161,09 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.981.672,68 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 333.461,88 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 371.209,76 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 40.140,50 €, ήτοι συνολικό ποσό **744.812,14 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **22.500,00 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κατωτέρω παραβάσεις:

α) δεν προέβη σε υποβολή Συνοπτικού Πίνακα πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που διενήργησε, κατά παράβαση των δύο πρώτων εδαφίων της παρ. 4 του άρθρου 39Α του Ν.2238/1994 (επιμέρους πρόστιμο 2.500,00 €),

β) δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε./2018 έγγραφη πρόσκληση παροχής στοιχείων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 και δεν έθεσε στη διάθεση του

ελέγχου το Φάκελο Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά παράβαση του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 39Α του Ν. 2238/1994 (επιμέρους πρόστιμο 20.000,00 €).

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **22.800,00 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κατωτέρω παραβάσεις:

α) δεν προέβη σε υποβολή Συνοπτικού Πίνακα πληροφοριών για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που διενήργησε, κατά παράβαση των δύο πρώτων εδαφίων της παρ. 4 του άρθρου 39Α του Ν.2238/1994 (επιμέρους πρόστιμο 2.500,00 €),

β) δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε./2018 έγγραφη πρόσκληση παροχής στοιχείων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το Φάκελο Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά παράβαση του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 39Α του Ν. 2238/1994 (επιμέρους πρόστιμο 20.000,00 €).

γ) προέβη σε υποβολή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 59 του Ν.2238/1994 υπ' αριθμόν/2014 οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. της φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/09/2013, με ανακριβές περιεχόμενο ως προς το ύψος των συνολικών ακαθαρίστων αποδοχών (επιμέρους πρόστιμο 300,00 €).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 15/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση:

- αναφορικά με το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη της **εξωλογιστικά**, βάσει των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 και του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Κατόπιν τούτου, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 145-149, τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης προσδιορίστηκαν σε 2.746.480,68 € και τα φορολογητέα κέρδη σε **2.059.860,51 €**. Στον χαρακτηρισμό των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβή, συνετέλεσαν τα κάτωθι:
 - ο η ύπαρξη πλήθους αποφάσεων επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) που έχουν εκδοθεί σε βάρος της για διαπραχθείσες παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 εντός της χρήσης 2012, οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά στον κατωτέρω πληροφοριακό πίνακα:

Α.Ε.Π.	Ποσό (€)	Περιγραφή παράβασης
...../10-02-2012	1.800,00	Κωδ. 611-Ελλιπής περιγραφή είδους αγαθών και υπηρεσιών σε στοιχεία (1.200,00 €) Κωδ. 621-Μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων (600,00 €)
...../18-06-2012	8.000,00	Κωδ. 801-Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή ανακριβής έκδοσή του
...../11-07-2012	600,00	Κωδ. 852-Μη διαφύλαξη βιβλίων, στοιχ. άλλων δικαιολ. εγγ. και κατ.
...../30-08-2012	1.200,00	Κωδ. 611-Ελλιπής περιγραφή είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε στοιχεία
...../17-03-2014	8.000,00	Κωδ. 1005-Μη έκδοση τιμολογίου αγοράς από ιδιώτη>5000 ευρώ
...../10-05-2015	6.026,06	Κωδ. 1006-Μη έκδοση στοιχείων χονδρικής πώλησης αγαθών>5000 ευρώ Κωδ. 801-Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή

		ανακριβής έκδοσή του Κωδ. 611-Ελλιπής περιγραφή είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε στοιχεία Κωδ. 643-Λοιπές γενικές παραβάσεις
--	--	---

- το γεγονός ότι δεν ανταποκρίθηκε στα υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε./2017, Ε.Σ.Ε./2018, Ε.Σ.Ε./2019 και Ε.Σ.Ε./2020 έγγραφα αιτήματα-προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων και πληροφοριών και δεν ετέθη στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των τηρηθέντων λογιστικών/φορολογικών αρχείων/βιβλίων όλων των φορολογικών αντικειμένων, το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, τα πρωτογενή δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και κάθε άλλο έγγραφο και στοιχείο απαραίτητο για τη διενέργεια του ελέγχου, αφού οι χορηγηθείσες διά των νομίμως κοινοποιηθέντων εγγραφών αιτημάτων προθεσμίες, παρήλθαν τελικά άπρακτες.
- το γεγονός ότι δεν επεδείχθησαν και δεν ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων: i) οι αναλυτικές εγγραφές-καταχωρήσεις του τηρηθέντος βιβλίου εσόδων-εξόδων που αφορούν στα συναλλακτικά δεδομένα των είκοσι (20) εκ των εικοσιενός (21) εγκαταστάσεων-υποκαταστημάτων της ατομικής της επιχείρησης (ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου μόνο οι συναλλαγές του υποκαταστήματος), ii) οι αναλυτικές εγγραφές του ιδιαίτερου χώρου του τηρηθέντος βιβλίου εσόδων-εξόδων όπου καταχωρούνται διακεκριμένα, τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου, οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα και οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους, iii) η μνήμη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου που χρησιμοποιήθηκε για τη διενέργεια λιανικών συναλλαγών.
- αναφορικά με το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ο έλεγχος έκρινε ότι δεν ήταν δυνατόν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 περί λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και της φορολογητέας ύλης, καθώς και ότι συνέτρεχαν πλήρως οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 και προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών **με αντικειμενικό τρόπο**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Κατόπιν τούτου, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 153-156, τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης προσδιορίστηκαν σε 5.470.502,75 € και τα φορολογητέα κέρδη σε **1.021.096,62 €**. Στον χαρακτηρισμό των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβή, συνετέλεσαν τα κάτωθι:
 - το γεγονός ότι δεν ανταποκρίθηκε στα υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε./2017, Ε.Σ.Ε./2018, Ε.Σ.Ε./2019 και Ε.Σ.Ε./2020 έγγραφα αιτήματα-προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων και πληροφοριών και δεν ετέθη στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των τηρηθέντων λογιστικών/φορολογικών αρχείων/βιβλίων όλων των φορολογικών αντικειμένων, το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, τα πρωτογενή δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και κάθε άλλο έγγραφο και στοιχείο απαραίτητο για τη διενέργεια του ελέγχου, αφού οι χορηγηθείσες διά των

νομίμως κοινοποιηθέντων έγγραφων αιτημάτων προθεσμίες, παρήλθαν τελικά άπρακτες.

- ο το γεγονός ότι δεν επεδείχθησαν και δεν ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων: i) το, προβλεπόμενο από την παρ. 10.1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., Μητρώο Παγίων περιουσιακών στοιχείων, ii) το, προβλεπόμενο από την παρ. 10.2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., βιβλίο απογραφών, iii) η μνήμη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου που χρησιμοποιήθηκε για τη διενέργεια λιανικών συναλλαγών, iv) οι λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης (τακτοποιητικές εγγραφές, εγγραφές προσδιορισμού αποτελεσμάτων χρήσης, εγγραφές κλεισίματος υπολοίπων μη αποτελεσματικών λογαριασμών), καθώς και οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν στις αναλυτικές κινήσεις του λογαριασμού γενικής λογιστικής 80 «γενική εκμετάλλευση».
- ο η αντικειμενική αδυναμία διενέργειας κρίσιμων και ουσιωδών ελεγκτικών επαληθεύσεων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, εξαιτίας της μη θέσεως στη διάθεση του ελέγχου, των προμνημονευθέντων βιβλίων, στοιχείων και πληροφοριών και ειδικότερα, η αδυναμία καταγραφής, επαλήθευσης και αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων, η αδυναμία ελέγχου και επαλήθευσης της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων, που συνεπάγεται αδυναμία εξακρίβωσης-διασταύρωσης ουσιωδών οικονομικών μεγεθών όπως το κόστος πωληθέντων και τα μικτά κέρδη, η αδυναμία ελέγχου του ορθού υπολογισμού των ετήσιων διενεργηθειών αποσβέσεων και η αδυναμία επαλήθευσης της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς του συνόλου των λιανικών πωλήσεων στα τηρηθέντα βιβλία.
- ο η υπ' αριθμόν/2013 απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) της Δ.Ο.Υ. Β' Ηρακλείου, διά της οποίας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μία (1) παράβαση, επειδή σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις δεν προέβη σε έκδοση φορολογικού στοιχείου διακίνησης (Δ.Α.) για τη μεταφορά αγαθών από το υποκατάστημα της σε άλλους, μη προσδιοριζόμενους χώρους.
- ο η υπ' αριθμόν/2019 απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διά της οποίας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μία (1) παράβαση, επειδή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν είκοσι έξι (126) εικονικά εν τω συνόλω φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 832.187,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 191.403,01 €.
- ο η μη καταχώρηση στα βιβλία, εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου αξίας 81.428,84 € για την πώληση-εξαγωγή αγαθών-εμπορευμάτων στην Τουρκία.
- ο οι εντοπισθείσες ουσιώδεις διαφορές και ελλείψεις μεταξύ του τηρηθέντος γενικού ημερολογίου και του ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, καταδεικτικές λογιστικής ανακολουθίας τους (όπως αναλυτικά περιγράφονται στη σελ. 151).
- ο η εντοπισθείσα ασυμφωνία μεταξύ των αθροισμάτων των λογαριασμών γενικής λογιστικής της ίδιας βαθμίδας με αυτούς των άλλων βαθμίδων (τα αθροίσματα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών δε συμφωνούν με αυτά των δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων κλπ.).
- ο το γεγονός ότι, ενώ στα τηρούμενα **διπλογραφικά** βιβλία παρακολουθούντο οι κινήσεις δύο (2) τραπεζικών λογαριασμών, από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος/συνδικαιούχος πλήθους άλλων τραπεζικών λογαριασμών (16 στο σύνολο), τους οποίους χρησιμοποιούσε για την

εξυπηρέτηση των επαγγελματικών-επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, χωρίς να υφίστανται αντίστοιχες καταχωρήσεις-εγγραφές στα τηρηθέντα βιβλία και χωρίς να έχουν προσκομισθεί τα σχετικά παραστατικά-αποδεικτικά μέσα.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **216.829,44 €**, μεταφερόμενο προς συμψηφισμό στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/09/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 227.735,19 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 253.514,82 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **481.250,01 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **95.701,51 €** (= 191.403,01 * 50%), επειδή διαπιστώθηκε ότι έλαβε από τους επιτηδευματίες του (Α.Φ.Μ.) και (Α.Φ.Μ.) και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας έκπτωση του φόρου εισροών, εκατόν είκοσι έξι (126) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 832.187,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 191.403,01 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 15/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, οι φορολογητέες εκροές για κάθε χρήση βασίστηκαν στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για σκοπούς εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 2859/2000, ενώ οι φορολογητέες εισροές που αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ανήλθαν σε 175.375,34 € για τη χρήση 2012 και σε 2.756.242,60 € για τη χρήση 2013.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 4.239,17 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής ύψους 4.719,04 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 8.958,21 €.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 934,35 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής ύψους 1.040,12 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.974,47 €.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου εργολάβων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 7.083,03 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής ύψους 7.884,83 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.967,86 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 15/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, διαπιστώθηκε ότι:

- για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), δε διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου και δεν υποβλήθηκαν μηνιαίες δηλώσεις απόδοσης αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 3 του άρθρου 60 του Ν. 2238/1994 για αμοιβές εργοληπτών συνολικού ύψους 236.101,00 €, για τις οποίες ο αναλογών φόρος (3%) ανέρχεται σε 7.083,03 €.

- για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), δε διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου και **δεν υποβλήθηκαν** δηλώσεις απόδοσης αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ββ' της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 για αμοιβές προς αλλοδαπές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 16.956,68 €, για τις οποίες ο αναλογών φόρος (25%) ανέρχεται σε **4.239,17 €**.
- για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), δε διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου και **δεν υποβλήθηκαν** δηλώσεις απόδοσης αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ββ' της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 για αμοιβές προς αλλοδαπές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 3.737,39 €, για τις οποίες ο αναλογών φόρος (25%) ανέρχεται σε **934,35 €**.

Με την υπ' αριθμ. 362/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **2.700,00 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κατωτέρω παραβάσεις:

- κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, παρ. 1 του Κ.Φ.Α.Σ., δεν απεικόνιζε τις συναλλαγές της στα βιβλία της κατά τέτοιο τρόπο που να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων, ενώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4, παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ., δεν εφάρμοζε το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980) ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της λογιστικής (επιμέρους πρόστιμο $300,00 \text{ €} = 1/3 * 900,00 \text{ €}$).
- κατά παράβαση των διατάξεων της περ. ζ' της παρ. 5 του άρθρου 5 και της παρ. 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., στο σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας και διακίνησης κραμάτων χρυσού και αργυρού, χρυσαφικών, κοσμημάτων και λοιπών τιμαλφών προς τους προμνημονευθέντες πελάτες-αντισυμβαλλόμενους της προσφεύγουσας, δεν περιγράφεται το είδος των διακινούμενων αγαθών (επιμέρους πρόστιμο $600,00 \text{ €} = 1/3 * 1.800,00 \text{ €}$).
- τήρησε πλημμελώς τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου (επιμέρους πρόστιμο 300,00 €).
- προέβη σε υποβολή των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ καταστάσεων (ΜΥΦ) με ανακριβές και ελλιπές περιεχόμενο, οι δε ανακρίβειες και παραλείψεις αφορούσαν μεγέθη συνολικής αξίας 35.927,54 € (επιμέρους πρόστιμο $900,00 \text{ €} = 1/3 * 2.700,00 \text{ €}$).
- σε δύο (2) περιπτώσεις, προέβη σε τμηματική ή ολική εξόφληση τιμολογίων λήψεως υπηρεσιών αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, τοις μετρητοίς και όχι με έκδοση επιταγής ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του αντισυμβαλλομένου, κατά σαφή παράβαση των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (επιμέρους πρόστιμο $300,00 \text{ €} = 1/3 * 900,00 \text{ €}$).
- δεν προέβη σε καταχώρηση στα τηρηθέντα διπλογραφικά βιβλία, ενός (1) τουλάχιστον εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου-πώλησης εμπορευμάτων σε τρίτη χώρα, συνολικής αξίας 81.428,84 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 2 και της περ. α' της παρ. 12 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (επιμέρους πρόστιμο $300,00 \text{ €} = 1/3 * 900,00 \text{ €}$).

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00 €**, επειδή δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε./2017, Ε.Σ.Ε./2018, Ε.Σ.Ε./2019 και Ε.Σ.Ε./2020 νομίμως κοινοποιηθείσες προσκλήσεις-έγγραφα αιτήματα παροχής στοιχείων και πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 και δεν επέδειξε ούτε και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία/βιβλία, στοιχεία και λοιπά πρωτογενή δεδομένα-δικαιολογητικά των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2012-31/12/2012 και 01/01/2013-30/09/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Έλλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνίσταται στην παράλειψη σύνταξης πρωτοκόλλου παραλαβής των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισαν οι εξουσιοδοτημένοι λογιστές.

2ος λόγος: Κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του νόμου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο το ακαθάριστο εισόδημά της εξωλογιστικά για τη χρήση 2012 και με αντικειμενικό τρόπο για τη χρήση 2013.

3ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014.

4ος λόγος: Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας-εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων του φορολογικού φακέλου.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4174/2013:

«...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 εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό 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 αντίγραφο 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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 6 του Ν. 4174/2013 «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 διάθεσή 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 εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, κατά την ημερομηνία προσκόμισης εκ μέρους της στον έλεγχο (μέρους μόνο) των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, δε συντάχθηκε από τον έλεγχο απόδειξη παραλαβής.

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα προσήλθε στις 19/03/2018 στα γραφεία του ελέγχου, συνοδεία του εξουσιοδοτημένου από αυτήν ορκωτού ελεγκτή λογιστή του και της, οπότε και προσκόμισαν ένα μέρος των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων/βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης. Κατά την παράδοση αυτών, τόσο η προσφεύγουσα όσο και ο εξουσιοδοτημένος λογιστής, αρνήθηκαν να αναμείνουν για τη σύνταξη απόδειξης παραλαβής από τους εντελλόμενους ελεγκτές και, επικαλούμενοι έλλειψη χρόνου και την ύπαρξη ανειλημμένων υποχρεώσεων, αναχώρησαν. Παρά την αναχώρησή τους, οι εντελλόμενοι ελεγκτές, αφού κατέγραψαν το σύνολο των παραδοθέντων, ολοκλήρωσαν τη σύνταξη της προβλεπόμενης απόδειξης παραλαβής και επί σειρά ημερών αναζήτησαν τόσο την προσφεύγουσα όσο και τον εξουσιοδοτημένο λογιστή της, προκειμένου να ορίσουν κάποια συνάντηση και να τους επιδώσουν τη συνταχθείσα απόδειξη παραλαβής, χωρίς ωστόσο αυτό να καταστεί εφικτό. Κατόπιν, ο έλεγχος προέβη σε κατάσχεση των εν λόγω προσκομισθέντων στοιχείων, συντάσσοντας την υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε. /2018 Έκθεση Κατάσχεσης και μετέβη στην-κατά τον χρόνο εκείνο-δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας, προκειμένου να της παραδώσει αντίγραφο αυτής. Δεδομένου ότι στη συγκεκριμένη διεύθυνση (Εστίας 11, Εκάλη), δεν ανευρέθη ούτε η προσφεύγουσα ούτε κάποιος άλλος σύνοικος ή συγγενής της, ο έλεγχος πραγματοποίησε θυροκόλληση της ανωτέρω Έκθεσης Κατάσχεσης.

Επειδή ο έλεγχος απέστειλε στην Υπηρεσία μας αντίγραφο του σχεδίου τόσο της υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε. /2018 Έκθεσης Κατάσχεσης όσο και της από 27/03/2018 Έκθεσης Επίδοσης μέσω θυροκόλλησης.

Επειδή με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν **πλήρη απόδειξη** για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.

....».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο και καταλογισμό φόρων και προστίμων όσον αφορά τόσο στη χρήση 2012 όσο και στη χρήση 2013, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Χρήση 2012

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 «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 το άρθρο 9, παρ. 5 του Ν. 2523/1997, 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί 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 ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «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 προϊσταμένου της δημόσιας 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 προϊσταμένου 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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 εν προκειμένω, η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μετά την παρέλευση της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, ενώ:

- δε συντρέχει κάποια από τις ανωτέρω περιπτώσεις επέκτασης της περιόδου παραγραφής σε δέκα (10) έτη (π.χ. συμπληρωματικά στοιχεία που να τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, χωρίς να έχουν ζητηθεί σχετικές πληροφορίες από αυτόν και μετά την παρέλευση της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής),
- υποβλήθηκε η υπ' αριθμόν/2013 ΔΦΕ για το οικονομικό έτος 2013 και μάλιστα **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η σχετική προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής είχε παραταθεί έως και τις 12/08/2013 για όσα Α.Φ.Μ. λήγουν σε 7 ή 8 (ΠΟΛ 1154/2013) και δεδομένου ότι το Α.Φ.Μ. του συζύγου της προσφεύγουσας (.....- Α.Φ.Μ.) λήγει σε 7.
- υποβλήθηκε η υπ' αριθμόν/2013 Οριστική Δήλωση ΦΜΥ (έντυπο Ε7) για το οικονομικό έτος 2013 και μάλιστα **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η σχετική προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής είχε παραταθεί έως και τις 29/07/2013 (ΠΟΛ 1181/2013).
- δεν υποβλήθηκε Οριστική Δήλωση αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα & εμπορικές επιχειρήσεις, ωστόσο η σχετική υποχρέωση είχε ανασταλεί για τη χρήση 2012 (ΠΟΛ 1053/2013).
- δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου αμοιβών σε αλλοδαπές επιχειρήσεις, ωστόσο για τις εν λόγω δηλώσεις υφίσταται **αυτοτελής υποχρέωση** (άρθρο 13, παρ. 6 του Ν.2238/1994) (βλ. σχετ. αποφάσεις της Υπηρεσίας μας υπ' αριθμόν ΔΕΔ/2018 και ΔΕΔ/2020) και συνεπώς, δε συντρέχει περίπτωση επέκτασης της περιόδου παραγραφής σε δεκαπέντε (15) έτη. (Σημειώνεται ωστόσο ότι **ισχύει** η δεκαπενταετής παραγραφή ως προς τον καταλογισμό του εν λόγω παρακρατούμενου φόρου από τον έλεγχο μέσω της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης που επίσης προσβάλλεται).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος αναφορικά με το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) **παραγράφηκε στις 31/12/2018.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 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.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49, παρ. 3 του Ν. 2859/2000 «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή εν προκειμένω, η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μετά την παρέλευση της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, ενώ δε συντρέχει κάποια από τις ανωτέρω περιπτώσεις επέκτασης της περιόδου παραγραφής σε δέκα (10) έτη, δεδομένου ότι:

- υποβλήθηκε η υπ' αριθμόν/2013 **εμπρόθεσμη** εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.,
- δεν περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου συμπληρωματικά στοιχεία **όσον αφορά στη χρήση 2012.**

Χρήση 2013

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 27 (α') του Ν. 4646/2019 «...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».

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018». Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Ν. 4174/2013, το οποίο, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2016, ισχύει για παραβάσεις φοροδιαφυγής που διαπιστώνονται από 17/10/2015 και

εφεξής, αλλά και σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 4 του Ν. 2523/1997 που ίσχυε έως και 16/10/2015, στα εγκλήματα φοροδιαφυγής περιλαμβάνεται και η αποδοχή/λήψη εικονικού τιμολογίου ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή εν προκειμένω, με βάση τα διαλαμβανόμενα στο φάκελο της υπόθεσης, η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2013, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν είκοσι έξι (126) εικονικά εν τω συνόλω φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 832.187,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 191.403,01 €, ήτοι διέπραξε **φοροδιαφυγή**.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου αναφορικά με το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) παραγράφεται στις 31/12/2024.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 15/12/2020 και κοινοποιήθηκαν στις 17/12/2020, ήτοι εντός της ως άνω προθεσμίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και συγκεκριμένα, **ακυρώνονται λόγω παραγραφής** οι κάτωθι οριστικές πράξεις που αφορούν στο οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012):

- η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012),
- η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,
- η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν.2523/1997 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012),

δεδομένου ότι, όπως διεξοδικά αναλύεται στις σελ. 11 και 12 της παρούσας, **δε συντρέχει καμία εκ των περιπτώσεων επέκτασης της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής**.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός της όσον αφορά στη χρήση 2012 και για τον- με αντικειμενικό τρόπο- προσδιορισμό του εισοδήματός της όσον αφορά στη χρήση 2013.

Χρήση 2012

Επειδή οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις του ελέγχου προκειμένου για φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. ακυρώθηκαν λόγω παραγραφής και συνεπώς, παρέλκει η περαιτέρω εξέταση του ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Χρήση 2013

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά «Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και **καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις**.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή **δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου** τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου».

Επειδή εν προκειμένω, **πλην των λοιπών επιβαρυντικών παραγόντων που αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω στην παρούσα:**

- η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα υπ' αριθμόν Ε.Σ.Ε./2017, Ε.Σ.Ε./2018, Ε.Σ.Ε./2019 και Ε.Σ.Ε./2020 (ήτοι περισσότερες από δύο (2) προσκλήσεις) έγγραφα αιτήματα-προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων και πληροφοριών και δεν ετέθη στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των τηρηθέντων λογιστικών/φορολογικών αρχείων/βιβλίων όλων των φορολογικών αντικειμένων και το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων,
- εντοπίστηκαν από τον έλεγχο ουσιώδεις διαφορές και ελλείψεις μεταξύ του τηρηθέντος γενικού ημερολογίου και του ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, καταδεικτικές λογιστικής ανακολουθίας τους,
- εντοπίστηκε από τον έλεγχο ασυμφωνία μεταξύ των αθροισμάτων των λογαριασμών γενικής λογιστικής της ίδιας βαθμίδας με αυτούς των άλλων βαθμίδων (τα αθροίσματα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών δε συμφωνούν με αυτά των δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων κλπ.).
- δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο η μνήμη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου που χρησιμοποιήθηκε για τη διενέργεια λιανικών συναλλαγών.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι τα τηρηθέντα από την προσφεύγουσα βιβλία ήταν **μη αξιόπιστα**, καθιστώντας **αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις** για εξαγωγή **ασφαλούς συμπεράσματος** ως προς το εισόδημά της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη και ανατιολόγητη ως προς τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εντός της χρήσης 2013 που κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς και ότι η ίδια τυγχάνει σε κάθε περίπτωση καλόπιστη λήπτρια.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στο άρθρο 19, παρ. 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον

αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόμενου το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την **επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το **βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο**

φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προμηθευτή της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. (Περιφερειακή Δ/νση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, Υποδιεύθυνση Γ', Τμήμα Ελέγχου Β') και σε βάρος της προμηθεύτριας της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Υποδιεύθυνση Α', Τμήμα Α3 Προληπτικών Ελέγχων).

Επειδή οι εν λόγω έλεγχοι, αφού απέδειξαν με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι οι ως άνω προμηθεύτριες επιχειρήσεις της προσφεύγουσας, αν και πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια (για τους λόγους που αναλυτικώς εκτίθενται στις σελ. 47-50 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α.), έκριναν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα (ως η λήπτρια των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερομένης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, όπως προκύπτει και από τη σελ. 51 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α..

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα τύγχανε καλόπιστη λήπτρια.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/12/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ.-.....-.....-.....-.....-.....-.....-.....-.....-.....-.....-...../2020 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

A)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012)

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

0,00 €

B)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

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

	Ποσά (€)
Φόρος Εισοδήματος	333.461,88
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	371.209,76
Εισφορά αλληλεγγύης	40.140,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	744.812,14

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012)

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 22.800,00 €

Ε)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

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

0,00 €

ΣΤ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/09/2013

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

	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
--	--------	---------	-----	---------

Φόρος εκροών	832.721,79	1.078.510,58	1.078.510,58	245.788,79
Υπόλοιπο φόρου εισροών (*)	832.721,79	850.775,39	633.945,95	-198.775,84
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	227.735,19	444.564,63	444.564,63
Πρόσθετοι φόροι (επιεικέστερη κύρωση βάσει Ν. 4509/2017- βλ. κατωτέρω)		253.514,81	494.889,35	494.889,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		481.250,00	939.453,98	

(Υπολογισμός επιεικέστερης κύρωσης)

άρθρο 1 Ν. 2523/1997 (120%)		273.282,23	533.477,56
Πρόστιμο άρθ. 58Α (50%) (Α)		113.867,60	222.282,32
Τόκοι άρθ. 53 (84 μήνες * 0,73%) (Β)		139.647,22	272.607,03
(Α) + (Β)		253.514,81	494.889,35

(*) Με την παρούσα αφαιρείται από το υπόλοιπο του φόρου εισροών το ποσό των 216.829,44 € που είχε προσδιοριστεί για έκπτωση στην επόμενη χρήση με την υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, η οποία ακυρώνεται λόγω παραγραφής. Ήτοι, με την παρούσα, λαμβάνεται υπόψη για τη χρήση 01/01/2012-31/12/2012 η υπ' αριθμόν/2017 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ από προηγούμενο διενεργηθέντα έλεγχο, από τον οποίο είχε προκύψει χρεωστικό ποσό προς καταβολή.

Ζ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/09/2013

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 95.701,51 €

Η)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012)

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

	Ποσά (€)
Φόρος	4.239,17
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής	4.719,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.958,21

Θ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

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

	Ποσά (€)
Φόρος	934,35

Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	1.040,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.974,47

I)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου εργολάβων οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

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

	Ποσά (€)
Φόρος	7.083,03
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	7.884,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.967,86

IA)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.700,00 €

IB)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2020

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.