



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,
Αριθμός απόφασης:

15/11/2021
4340

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

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

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 του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16.06.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, οδός και, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ./..../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 30/09/2013- 31/12/2014, β) της υπ' αριθ./..../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01/01/2014-31/12/2014, και γ) της υπ' αριθ./..../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16.06.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./.../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, φορολογικής περιόδου 30/09/2013- 31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 8.752,44 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.625,73 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.378,17 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος προσέθεσε στο φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 46.932,90 €, το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση έτος.

β) Με την υπ' αριθ./...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 6.101,28 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/ 58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 1.835,08 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 7.936,36 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος αφαίρεσε από την αξία των φορολογητέων εισροών το ποσό των 46.932,90 € το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των εικονικών που έλαβε η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση έτος και κατά συνέπεια αφαίρεσε από το φόρο εισροών το ποσό των 6.101,28 € το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση έτος.

γ) Με την υπ' αριθ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 4, 5, 12, 19 και 21 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 9.386,58 € λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 46.932,90 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 6.101,28 €. (46.932,90 € X 20%=9.386,58 €).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 11-05-2021 οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./...../2020 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊστάμενου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου (αριθ. πρωτ. εισερχ./2020) και εν συνεχεία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας (αριθ. πρωτ. εισερχ./2020) λόγω αρμοδιότητας.

Σύμφωνα με το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών, πραγματοποιήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, στην επιχείρηση «.....», ΜΕ Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο κρέατος βοοειδών, νωπού ή απλής ψύξης» για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014, με τον οποίον διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία είναι λήπτης και εκδότης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ αυτών που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.) συνολικής αξίας 46.932,90 € πλέον Φ.Π.Α. 6.101,28 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων διαβίβασε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας αναφέροντας ότι αν προσκομιστούν από τον λήπτη τα παραστατικά, τα μεταφορικά έγγραφα και τα στοιχεία πληρωμών η εικονικότητα να ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Εν συνεχεία και μετά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις από την Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών για το έτος 2014, έχουν εξοφληθεί μέσω εμβασμάτων στην σε λογαριασμό με κύριο δικαιούχο την «.....» και η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε με το υπ' αριθ. φορτηγό ρυμουλκό με ψυκτικό μηχάνημα, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθ. 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) μαζί με την σχετική Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, στο οποίο η προσφεύγουσα απάντησε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημα απόψεων – αντιρρήσεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν τους έκανε δεκτούς και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για το φορολογικό έτος 2014 και στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 δεν ισχύει η παράταση κατά ένα έτος της πενταετούς παραγραφής, διότι ο νόμος έχει εφαρμογή από 12-12-2019, επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων έχει παραγραφεί από τις 31-12-2020. Ακόμη, δεν τίθεται ζήτημα δεκαετούς παραγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, διότι κάτι τέτοιο δεν έχει συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθ. 28 του ν. 4174/2014, με αποτέλεσμα τη στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου και πλήρης απόδειξη της καλής πίστης της Εταιρείας επί της λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προκύπτει ότι α) οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές, β) η προσφεύγουσα υπήρξε απόλυτα καλόπιστη, όπως αποδεικνύεται από τα στοιχεία πραγματοποιήσεως των εν λόγω συναλλαγών αλλά και της εξόφλησης των τιμολογίων μέσω πιστωτικού ιδρύματος, και γ) δεν προκύπτει ότι από τα επίμαχα τιμολόγια έλειπαν τα αναγκαία στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 32§1 περ. β' του Κώδικα Φ.Π.Α. προκειμένου να διενεργηθεί η νόμιμη έκπτωση του Φ.Π.Α.. Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί το πόρισμα περί εικονικότητας των τιμολογίων και δεν αντικρούει του σαφείς και τεκμηριωμένους ισχυρισμούς της ίδιας, ενώ αναφέρεται στα πορίσματα άλλων Φορολογικών Αρχών. Ακόμη, η ίδια έλεγξε και επιβεβαίωσε πλήρως τα αναγκαία στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης παρόλο που δεν απαιτείται κατά την οικεία νομοθεσία.

- Υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων. Σύμφωνα με τον ν. 4337/2015 δεν προβλέπεται από 01-02-2016 η επιβολή διοικητικού προστίμου για παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σε συνέχεια της κατάθεσης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα έστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχόμενου εγγράφου, κάτωθι ηλεκτρονικό μήνυμα:

-Υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2021 ΕΜΠ/13-10-2021, με το οποίο μας κοινοποίησε συμπληρωματικό υπόμνημα παραθέτοντας επιπλέον ισχυρισμούς σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων. Στο ανωτέρω συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα επικαλείται το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 το οποίο προσδιορίζει τα εγκλήματα φοροδιαφυγής και προσδιορίζει ότι δεν θεωρείται εικονικό για τον λήπτη φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Επομένως, στην εν λόγω περίπτωση, δεν έχει εφαρμογή η δεκαετής παραγραφή. Ακόμη, επαναλαμβάνει την καλοπιστία της ίδιας κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.»

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση της προσφεύγουσας σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 36 του ν. 4174/2013 περί παραγραφής, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του ν. 4646/2019, οριζόταν ότι:

«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.

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

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 32 (Τροποποίηση του άρθ. 36 του ΚΦΔ σχετικά με την προθεσμία παραγραφής) του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

1. Η περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«(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,»

2. Η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της ανωτέρω διάταξης:

«Με τη ρύθμιση αυτή της παραγράφου 1 καλύπτεται η περίπτωση περιέλευσης νέων στοιχείων σε γνώση της φορολογικής διοίκησης κατά το 5ο έτος, δηλαδή κατά το τελευταίο έτος της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής. Όταν συμβαίνει αυτό, θα πρέπει να δίδεται επαρκής χρόνος στην Φορολογική Διοίκηση για την επαλήθευση των νέων στοιχείων ή των πληροφοριών και την αναζήτηση των διαφυγόντων φόρων, την επιβολή των προσαυξήσεων και των κυρώσεων. Με την παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής κατά ένα έτος παρέχεται η ανωτέρω ευχέρεια στη φορολογική διοίκηση. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις ανωτέρω διατάξεις, ορίζεται ότι:

«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.....

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.....

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 παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 27α του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις της περίπτωσης α' της νέας παραγράφου 3 καταλαμβάνουν 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.**

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 66 (εγκλήματα φοροδιαφυγής) του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»**

Επειδή, από την Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο κρέατος και άλλων

προϊόντων κρέατος», για την χρήση 2014 συνεπεία της υπ' αριθ./...../2020 εντολής ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας.

Επειδή, ο ως άνω έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του με αριθ. πρωτ./2020 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....», ΜΕ Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο κρέατος βοοειδών, νωπού ή απλής ψύξης» για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014, με τον οποίον διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία είναι λήπτης και εκδότης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ αυτών που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια ήταν και η προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ- ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.	/14	14.766,80	1.919,68	16.686,48
2	Τ.Π.	/14	17.368,44	2.257,90	19.626,34
3	Τ.Π.	/14	14.797,66	1.923,70	16.721,36
ΣΥΝΟΛΟ			46.932,90	6.101,28	53.034,18

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου τα ανωτέρω τιμολόγια:

- 1) Έχουν καταχωρηθεί ισόποσα στα τηρούμενα βιβλία στη στήλη των εξόδων.
- 2) Η αξία τους έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014.
- 3) Έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών του έτους 2014.
- 4) Σχετικά με τον τρόπο πληρωμής προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν μέσω εμβασμάτων στην τράπεζα σε λογαριασμό με κύριο δικαιούχο την «.....»
- 5) Εκδόθηκε το Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο./14 αξίας 287,40 € πλέον Φ.Π.Α. 37,36 €, ποσό που υπολείπεται από τις εξοφλήσεις μέσω τραπεζών των παραπάνω τιμολογίων.
- 6) Η μεταφορά των προϊόντων έγινε με το υπ' αριθμό Φ.Ι.Χ., φορτηγό ρυμουλκό με ψυκτικό μηχάνημα, ιδιοκτησίας της ελεγχόμενης.

Επομένως, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ο έλεγχος έκρινε ότι η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο, ενώ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής έχουν ισχύ σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, όμως εν προκειμένω δεν διαπιστώνεται φοροδιαφυγή κατά τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής κατά ένα έτος μετά τη λήξη της πενταετίας, του άρθ. 36 του ν. 4174/2013 προστέθηκαν με τον ν.4646/2019 με ισχύ την 12/12/2019.

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 18-05-2021 και αφορούν το φορολογικό έτος 2014, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων έχει παραγραφεί. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 16-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, οδός και, αριθ. και την ακύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας για το φορολογικό έτος 2014.

A)/...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος

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

0,00 €

B)/...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

0,00 €

Γ)/...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ

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

0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.