



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 11-09-2023

Αριθμός απόφασης: 662e

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016. Απόφαση.του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **11-04-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμίαμε **ΑΦΜ**, με έδρα στην κτηματική περιοχήκατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.ΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **11-04-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 310.060,09€, πλέον πρόσθετο φόρο/πρόστιμο ποσού 419.825,02€, **ήτοι** συνολικού ποσού **730.685,11€**, διότι έλαβε: α) δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 40.846,62€, β) οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 999.406,13€ πλέον Φ.Π.Α. 229.863,41€ και γ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 34.110,00€ πλέον Φ.Π.Α. 7,843,00€ και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία εικονικότητας 304.704,25€ πλέον Φ.Π.Α. 69.392,20€.

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «Εργασίες εσκαφών και μετακίνησης γαιών», που αφορά τη φορολογία εισοδήματος για τη χρήση 2013. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 30/12/2016 Έκθεση Ελέγχου Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), ήταν δικαιούχος επιστροφής φόρου εισοδήματος, κατά τον έλεγχο όμως που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν σημαντικές διαφορές μεταξύ των υποβαλλόμενων από την προσφεύγουσα συγκεντρωτικών καταστάσεων και των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υποβλήθηκαν από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Οι σημαντικότερες διαφορές αφορούσαν τους προμηθευτές(ΑΦΜ:) και(ΑΦΜ:). Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθμόεντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, η οποία στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την ως άνω υπ' αριθμόεντολή μερικού ελέγχου γραφείου.

Συγχρόνως η Δ.Ο.Υ. έλαβε πληροφορίες και από άλλες Υπηρεσίες, συγκεκριμένα :

Με το υπ' αριθμό(αρ. πρωτ εισερχ.:.....) έγγραφο η Δ.Ο.Υ. τους ενημέρωσε ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση (ΑΦΜ:.....) διαπιστώθηκε η έκδοση δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους προς την προσφεύγουσα, συνολικής αξίας 43.846,62€.

Με το υπ' αριθμόέγγραφο της, διαβιβάστηκε η από 30/10/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος της ως άνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε από τον «.....» με ΑΦΜ:, κατά την χρήση 2013, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους αξίας 999.406,13 € πλέον ΦΠΑ 229.863,41€ .

Με την από 09/2/2022 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος της,, η προσφεύγουσα έλαβε από τον «.....» με ΑΦΜ:, κατά την ελεγχόμενη χρήση 2013 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, συνολικής καθαρής αξίας 34.110,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7,843,00 € και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία εικονικότητας 304.704,25 € πλέον Φ.Π.Α. 69.392,20 €.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε η καταχώρηση των ληφθέντων από τις αντισυμβαλλόμενες ως άνω επιχειρήσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων και η μεταφορά τους στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της :

α) δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με εκδότη την εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 40.846,62€ το οποίο για τον έλεγχο αποτελεί λογιστική διαφορά.

β) οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με εκδότη τον «.....» με ΑΦΜ: και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 999.406,13€ το οποίο για τον έλεγχο αποτελεί λογιστική διαφορά.

γ) ένα (1) φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, με εκδότη τον «.....» με ΑΦΜ: και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 338.814,25€ (34.110,00+304.704,25) το οποίο για τον έλεγχο αποτελεί λογιστική διαφορά.

Τα ως άνω ποσά τα οποία μεταφέρθηκαν στις δηλώσεις Εισοδήματος και αποτελούν λογιστικές διαφορές για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, αποτυπώνονται δε στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	
	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014
	ΧΡΗΣΗ	2013
1	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	0,00
2	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.309.721,38
3	Παροχές τρίτων	850,00

4	Φόροι - τέλη	0,00
5	Διάφορα έξοδα	32.196,62
6	Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00
7	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	2.825,00
8	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	0,00
9	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	0,00
10	Λοιπές λογιστικές διαφορές	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.345.593,00

Επισημαίνεται ότι από τα ληφθέντα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία, ποσό 36.300,00€ καταχωρήθηκε ως αγορά πάγιων στοιχείων και διενεργήθηκαν αποσβέσεις 2.825,00€, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο.

Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, από τις αντισυμβαλλόμενες ως άνω επιχειρήσεις και η μεταφορά τους στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας είχε ως συνέπεια αυτή να εκπέσει τα ποσά από τα ακαθάριστα έσοδα της, τα οποία ο έλεγχος της τα καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές ποσού 1.345.593,00€ και προσδιόρισε τα νέα ακαθάριστα έσοδα της στο ποσό των 3.476.286,48€ και τα καθαρά κέρδη της στο ποσό των 1.577.362,23€.

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Εμπορίας (1)	0,00
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	3.476.286,48
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Παροχής Υπηρεσιών (2)	3.476.286,48
Δηλωθείσες Ακαθάριστες αμοιβές Ελευθερίου Επαγγέλματος	
Πλέον αποκρυβείσες Ακαθάριστες αμοιβές	
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών (ελέγχου) Ελευθ. Επαγγέλματος (3)	0,00
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Τεχνικών Επιχειρήσεων	
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα Τεχνικών Επιχειρήσεων	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Τεχνικών Επιχειρήσεων (4)	0,00
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Γεωργικών Επιχειρήσεων	
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα Γεωργικών Επιχειρήσεων	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Γεωργικών Επιχειρήσεων	0,00

(5)	
Λοιπά Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	
Πλέον λοιπά αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα	
Σύνολο Λοιπών Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) (6)	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚ/ΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (1+2+3+4+5+6)	3.476.286,48
Μείον: Κόστος πωληθέντων ελέγχου	
Μείον: Δηλωθείσες δαπάνες χρήσης	3.264.354,49
Κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	211.931,99
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	19.837,24
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.345.593,00
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	1.577.362,23
Υπόλοιπο καθαρών κερδών /ζημιών	1.577.362,23

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 09-02-2023, στην προσφεύγουσα το αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο το σχετικό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, με το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση κλήθηκε, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε τις απόψεις της εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, ως εκ τούτου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης για τους παρακάτω λόγους:

1. Αβάσιμη η επιβολή του φόρου-προστίμου λόγω εσφαλμένης εκτίμησης της αντιδίκου περί δήθεν εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών του εκδοτών «.....» με ΑΦΜ: και «.....» με ΑΦΜ:

2. Έλλειψη Αιτιολογίας.

2. Βάρος απόδειξης της εικονικότητας- Πραγματικές οι συναλλαγές - Καλή Πίστη

3 Παραβίαση της χρηστής διοίκησης και της αρχής αναλογικότητας και

4. Παραγραφή της επίδικης αξίωσης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της επίδικης αξίωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, 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 δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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..... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης

καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 1 & 4 του ν.2523/97 (ως ίσχυαν έως 31/12/2013) ορίζεται ότι: «1. 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....

4. 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...».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ΚΦΔ όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ιδίου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «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, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 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. ...».

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 έκφανση 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, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθμόέγγραφο της με την από 30/10/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος της ως άνω Υπηρεσίας, καθώς και η από 09/2/2022 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος της, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, συνιστούν το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 70 παρ. 6 του ΚΦΔ.

Σε κάθε περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την κρινόμενη χρήση συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 & 4 του ν.2523/97.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2024) βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994, καθώς και βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3^α του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ.19 παρ.1 & 4 του ν.2523/97και του άρθρου 66 παρ. 27^α του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης την 13.03.2023.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας - Έλλειψη Αιτιολογίας - Βάρος της απόδειξης στη φορολογική αρχή -Πραγματικές οι συναλλαγές - Καλή Πίστη

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως «.....» και «.....» και περί έλλειψης αιτιολογίας, δεν δύναται να αποτελέσουν εκ νέου αντικείμενο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, καθόσον η Υπηρεσία μας με τις με αριθ. και αποφάσεις της απέρριψε τους εν λόγω ισχυρισμούς, που είχαν προβληθεί με τις με αριθμό πρωτοκόλλου και ενδικοφανείς προσφυγές της προσφεύγουσας αντίστοιχα, κατά των υπ' αριθ. και πράξεων επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος, επί της οποίας ερείδεται η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών, έλλειψης αιτιολογίας, καλής πίστης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης και της αρχής αναλογικότητας.

Η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν παραβιαστεί θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν.Κ.Φ.Δ. και 4337/2015, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της

αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11-04-2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμίαμε **ΑΦΜ**

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

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσό καταλογισμού	-	730.685,11€	730.685,11€	730.685,11€
Σύνολο φόρου για επιστροφή	38.994,09€	-	-	38.994,09€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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