



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/10/2023

Αριθμός Απόφασης: 1671

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κρατούμενου στο, κατά: α) της υπ' αριθ. /19-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. /19-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 18/03/2016-31/12/2016, γ) της υπ' αριθ. /19-04-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016 και δ) της υπ' αριθ. /19-04-2023 πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/05/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ./19-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.827,88€ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας, ποσού 1.413,94€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 41,89€ και διαφορά λόγω συμψηφισμού ποσού 10,00€, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό 4.293,71€, κατόπιν προσθήκης διαφοράς κόστους πωληθέντων ποσού 12.853,97€ λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως του πατέρα του, ΑΦΜ

(β) Με την υπ' αριθ./19-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 18/03/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 2.160,92€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 43.821,98€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως του πατέρα του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 193.442,36€ πλέον ΦΠΑ 45.982,90€.

(γ) Με την υπ' αριθ./19-04-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 22.991,45€, ήτοι το 50% της αξίας του ΦΠΑ τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 του ν. 4308/2015 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με το άρθρο 66 του ΚΦΔ.

(δ) Με την υπ' αριθ./19-04-2023 πράξη προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθ./16-12-2022 πρόσκληση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για διάθεση των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατά τις διατάξεις της παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 19/04/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της/01-11-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./01-11-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «.....», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., στο φορολογικό έτος 2016.

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε η από 26/07/2022 πληροφοριακή έκθεση της Γενικής Δ/νσης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).

Η ανωτέρω πληροφοριακή έκθεση συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αρ./29-11-2021 εντολής έρευνας ελέγχου, για τη διερεύνηση διαλαμβανόμενων Πληροφοριακών Δελτίων, για την εξακρίβωση τέλεσης των εγκλημάτων φοροδιαφυγής (άρθρα 66 και επόμενα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας — ν.4174/2013) καθώς και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρ.39 ν.4557/2018).

Σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω πληροφοριακής έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. μετά των συνημμένων της, ο προσφεύγων, ΑΦΜ, έλαβε και δήλωσε τριάντα τέσσερα (34) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία αγορών εμπορευμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 193.442,36€ πλέον ΦΠΑ 45.982,90€, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, η οποία ήταν, κατά το έτος 2016 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη και αβάσιμη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την κατά ένα έτος επιμήκυνση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό για το φορολογικό έτος 2016, ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων για τη νόμιμη παράτασή της.
2. Πλημμελής τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως από μέρους της φορολογικής αρχής, λόγω παντελούς ελλείψεως γνώσεως μου τόσο της πρόσκλησης για διάθεση στοιχείων όσο και του σημειώματος διαπιστώσεων. Άκυρη η κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 ΚΦΔ. Ουσιώδης παράβαση του τύπου περί τηρήσεως της προηγούμενης ακροάσεως.
3. Μη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, διότι ο εκδότης αυτών ήταν πρόσωπο συναλλακτικώς υπαρκτό κατά το διάστημα 2009-2016.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4646/2019, 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου 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 παρ. 1

παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2057/25-09-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων. Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής: *«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 παρ. 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».*

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν. 4646/2019.

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής: *«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:*

(αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

(αβ) 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».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

«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 παρ. 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 την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α'151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). 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».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν

αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ' αρ./2021 και/2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η ΕΞ 2020/5.11.2020 οδηγία αναφορικά με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση μέχρι τις 31/12 του εν λόγω έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.» του ΚΦΔ, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου και τροποποιήθηκε με το άρθρο 51 του ν. 4410/2016, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.. [...]».

Επειδή, από το διενεργηθέντα στον προσφεύγοντα έλεγχο, δυνάμει της με αριθ./01-11-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. κατόπιν της από 26/07/2022 πληροφοριακής έκθεσης της Γενικής Δ/σης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα τέσσερα (34) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία αγορών εμπορευμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 193.442,36€ πλέον ΦΠΑ 45.982,90€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ, η οποία κατά το έτος 2016 ήταν φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Επειδή, κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλογίσθηκε κύριος φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ ως εξής: α) η υπ' αριθ./19-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, με διαφορά κύριου φόρου ποσού 2.827,88€ και β) η υπ' αριθ./19-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 18/03/2016-31/12/2016, με διαφορά κύριου φόρου ποσού 2.160,92€.

Επειδή, τα ανωτέρω ποσά του κύριου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν υπερβαίνουν τα όρια των 100.000,00€ ή 50.000,00€ αντίστοιχα και περαιτέρω οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 27/04/2023, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή της τελευταίας δήλωσης ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, ήτοι μετά την 31^η/12/2022.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2016 είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, για το φορολογικό έτος 2016, είναι βάσιμος και πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ./19-04-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 22.991,45€, ήτοι το 50% της αξίας του ΦΠΑ τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 του ν. 4308/2015 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με το άρθρο 66 του ΚΦΔ.

Επειδή, για παραβάσεις που αφορούν στην έκδοση ή λήψη εικονικών, πλαστών και νοθευμένων στοιχείων που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και διαπράχθηκαν έως 16/10/2015, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022).

Επειδή, στον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (μετά και το ν. 4337/2015), η έννοια των εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων διατυπώνεται στις διατάξεις περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής του άρθρου 66 και αφορά τη ποινική υπόσταση των σχετικών παραβάσεων, κατά συνέπεια για τις εν λόγω παραβάσεις δεν προβλέπονται ειδικά πρόστιμα αλλά εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις των άρθρων 58 & 58Α του ΚΦΔ.

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ./19-04-2023 πράξη προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθ./16-12-2022 πρόσκληση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για διάθεση των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατά τις διατάξεις της παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...], β) [...],

γ) [...], δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], β) [...], γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος [...].».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λόγω του εγκλεισμού του σε κατάσταση κράτησης, είχε αντικειμενική αδυναμία να λάβει γνώση της υπ' αριθ. πρωτ./16-12-2022 πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Επειδή, στην από 19/4/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα κάτωθι:

«5.2. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.2.1 ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ:

Στις 16/12/2022 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά και με συστημένη επιστολή στον ελεγχόμενο το υπ' αρ. πρωτ./16-12-2022 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών Άρθρου 14 του Ν.4987/2022, με το οποίο ο έλεγχος ζητούσε εντός προθεσμίας πέντε (5) εργασίμων ημερών από την παραλαβή του ανωτέρω να θέσει στην διάθεση του ελέγχου προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα τα κάτωθι:

1. Τα τηρηθέντα Λογιστικά αρχεία — Βιβλία και σε μορφή excel (Βιβλίο εσόδων-εξόδων μητρώο παγίων, αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων, κ.λπ.) της επιχείρησης.
2. Τα τριάντα τέσσερα (34) πρωτότυπα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εξόδων/αγορών με στοιχεία εκδότη: με Α.Φ.Μ: Συνολικής Αξίας: 239.425,26€ (Καθαρής Αξίας: 193.442,36€ και Φ.Π.Α: 45.982,90€) όπως και τα αντίστοιχα συμφωνητικά και παραστατικά εξόφλησης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.
3. Υπεύθυνη δήλωση για τα αντίγραφα ότι είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων και ότι τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται είναι όπως ακριβώς προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της εταιρείας του.

[...].».

Επειδή, περαιτέρω, στην από 01/06/2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα άρθρα 5 και 6 του ν. 4987/2022 ανήρτησε στις 31/10/2022 στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο *taxinet* και με αριθμ. καταχώρισης: την υπ' αριθμ./19-10-2022 εντολή ελέγχου, για την οποία ανάρτηση του ήρθε ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του:gr. Από τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η υπηρεσία μας προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση στις 31/1/2023 (ημερομηνία ανάγνωσης).

Εν συνεχεία ο έλεγχος στις 16/12/2022 ανήρτησε στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο *taxinet* και με αριθμ. καταχώρισης: το υπ' αριθμ. πρωτ./16-12-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών για την οποία ανάρτησή του ήρθε ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του:@hotmail.com. Από τα

στοιχεία που έχει στην διάθεση της η υπηρεσία μας προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση στις 31/1/2023 (ημερομηνία ανάγνωσης).

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων στο διάστημα από 31/10/2022 έως 16/12/2022 προέβει σε επικαιροποίηση στοιχείων και αλλαγή email. [...].

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε εγκαίρως γνώση της υπ' αριθ. πρωτ./16-12-2022 πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ, η οποία αναρτήθηκε στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του TAXISnet καθώς, σύμφωνα με την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης της ΑΑΔΕ, η σχετική ειδοποίηση αναρτήθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αναγνώστηκε στις 31/01/2023. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 19/04/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης βιβλίων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται και η υπ' αριθ. .../19-04-2023 προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης του στην υπ' αριθ./16-12-2022 πρόσκληση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 26/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα:

Α) Την ακύρωση: α) της υπ' αριθ./19-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ./19-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 18/03/2016-31/12/2016, γ) της υπ' αριθ./19-04-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016 και

Β) Την επικύρωση της υπ' αριθ./19-04-2023 πράξης προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό Έτος 2016

• Εισόδημα

Υπ' αριθ./19-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
--	---

4.293,71	0,00
-----------------	-------------

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. /19-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 18/03/2016-31/12/2016.

Διαφορά Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Διαφορά Φ.Π.Α βάσει απόφασης ΔΕΔ
2.160,00	0,00

- Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης /19-04-2023)

Ποσό καταλογισμού: 0,00€

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. §1δ και 2γ του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης /19-04-2023)

Ποσό καταλογισμού: 250,00 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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