



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604582

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 18/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2256

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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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 υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του που εδρεύει στην κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

- α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

- β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013
- γ) της υπ' αριθ. Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013
- δ) της υπ' αριθ. Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ.η' ν.4987/2022 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013
- ε) της υπ' αριθ. Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ.δ ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023
5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και τις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Προστίμων άρθρου 79 ν.4472/2017, ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με την οποία προέκυψε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 74.758,95 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου/προστίμου ανακρίβειας/μη υποβολής ποσού 89.710,74 ευρώ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.061,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 173.531,39 ευρώ.
- β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 7.205,96 ευρώ, πλέον πρόσθετων φόρων 8.647, ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 3.793,57 ευρώ.
- γ) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 3.602,98 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013–31.12.2013) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 79 ν.4472/2017 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' ν.4987/20232.
- δ) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013–31.12.2013) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου άρθρου 54 παρ.1 περ.η' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του ΚΦΔ.
- ε) Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ για το

φορολογικό έτος 2023 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1,2 περ. δ'.

Σύντομο Ιστορικό

Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών διενεργήθηκε έλεγχος με βάση την εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994, ν.2859/2000 και ν.4987/2022.Το άνωθεν δελτίο διαβιβάστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στη Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων και εν συνεχεία στη Δ.Ο.Υ. Περιστερίου. Ακολούθως με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων παραλήφθηκε από το 4ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής πληροφοριακό δελτίο με αριθμό υπόθεσης στο οποίο αναφέρεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος στην οντότητα από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για τις χρήσεις 2012-2013 και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2013 ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, όπου έλαβε (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, **συνολικής καθαρής αξίας 50.218,47 πλέον ΦΠΑ.**

Ο Προϊστάμενος του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής εξέδωσε την υπ' αριθ..... εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τον προσφεύγοντα ο οποίος τηρεί διπλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Ταυτόχρονα συντάχθηκε το με αριθμό πρωτ..... αίτημα χορήγησης λογιστικών αρχείων στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το πόρισμα των εκθέσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής καθώς και τη μη ανταπόκριση του προσφεύγοντος στα έγγραφα αιτήματα της αρμόδιας υπηρεσίας, κρίθηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν έχουν πραγματοποιηθεί και είναι στο σύνολο τους εικονικές, καταλογίζοντας στον προσφεύγοντα ότι έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.218,47 πλέον ΦΠΑ κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 περ.ε' του ΚΦΔ.

Κατά συνέπεια τα αποτελέσματα όπως διαμορφώθηκαν για σκοπούς Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013– 31.12.2013 έχουν ως:

1) Φορολογία εισοδήματος

Τα καθαρά κέρδη που προέκυψαν με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό ανήλθαν σε 336.811,66 ευρώ σε σχέση με τα δηλωθέντα που ήταν 110.269,38 ευρώ.

2) ΦΠΑ

Οι φορολογητέες εισροές προσδιορίστηκαν σε 1.872.148,46 ευρώ σε σχέση με τις δηλωθείσες που ανήλθαν σε 1.922.366,94 ευρώ.

Από την αρμόδια υπηρεσία συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την , το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων και τα με αριθμό Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου άρθ. 54 ν.4789/2022, Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013–31.12.2013,..... Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου άρθ. 79 ν.4472/2017 τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα προκειμένου εντός είκοσι (20)

ημερών από την κοινοποίηση να υποβληθούν εγγράφως απόψεις σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε απόψεις και ως εκ τούτου συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου άρθρου 79 ν.4472/2019 και ΚΦΔ. Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες μαζί με τις σχετικές εκθέσεις κοινοποιήθηκαν στις στον προσφεύγοντα και αναγνώσθηκαν αυθημερόν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να παραστεί ενώπιον της Δ.Ε.Δ. κατά τη συζήτηση της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών, που διαλαμβάνονται σε αυτή και ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013.
2. Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.
3. Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως.
4. Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. λόγω δήθεν παραβάσεως λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων δυνάμει εφαρμογής του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ν. 4987/2022 αναφέρεται ότι: «..Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προσβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα

οριζόμενα 5 στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικά σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει νέα στοιχεία και ζητά να παραστεί ενώπιον της Δ.Ε.Δ. προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του, που διαλαμβάνονται σε αυτή, σε συνέχεια αυτού αποστείλαμε το υπ. αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ έγγραφο στον αντίκλητο του προσφεύγοντος για κλήση προς ακρόαση προκειμένου να υποβάλλει γραπτό υπόμνημα στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εκτεθούν οι περεταίρω απόψεις του και ως απάντηση αυτού μας απέστειλε το από έγγραφο στο οποίο παραπέμπει στα ήδη εκτιθέμενα στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τον πρώτο λόγο προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων έχει ήδη παραγραφεί, καθόσον:

α) Κατά τον χρόνο εκδόσεως των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (2023), το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων αναφορικά με την επίμαχη εν προκειμένω χρήση 2013 είχε υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/1994, 57§1 του Ν. 2859/2000, 9§5 του Ν. 2523/1997 και 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013 ήδη από 31-12-2019.

β) Δεν έχει χωρήσει κατά τρόπο συνταγματικώς επιτρεπτό καμιά παράταση της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 282/2018.

γ) Δεν αποτελεί «συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο» ικανό να νομιμοποιήσει την εφαρμογή της κατά τα άρθρα 84§4 και 68§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) δεκαετούς παραγραφής, ούτε η πληροφοριακή έκθεση άλλης ελεγκτικής αρχής, η οποία αφενός ολοκλήρωσε τον έλεγχο της εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής (ο έλεγχος στην εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων εταιρεία διεξάχθηκε κατά τα έτη 2018 και 2019, ήτοι εκκίνησε

εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής για την επίμαχη χρήση 2013, το πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής συντάχθηκε επίσης εντός του έτους 2019 (.....) και, συνεπώς, ο έλεγχος ολοκληρώθηκε εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής) και αφετέρου στηρίχθηκε στα ίδια δεδομένα (έλεγχος υποβολής δηλώσεων, υποβολή συγκεντρω-τικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών, δήλωσή της ως προμηθευτή από τρίτους, διατήρηση επαγγελματικής της εγκαταστάσεως, απασχόληση προσωπικού κ.λπ.), η εξέταση των οποίων αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του Φορολογικού ελέγχου και όφειλε να το έχει εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα (βλ. ΣΤΕ 172-3/2018, ΔΕΦΑΘ 377/2020, βλ. και ad hoc τις υπ' αριθ. 2961/2020, 3093/2020, 3094/2020, 4621/2020, 4622/2020 και 4623/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς).

δ) Δεν τίθεται ζήτημα ενιαύσιος παρατάσεως της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής λόγω της τυχόν περιελεύσεως των κρίσιμων στοιχείων υπ' όψιν της Φορολογικής Αρχής κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής (βλ. ΣΤΕ 1057/2020).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του Κ.Φ.Δ - ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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,...», με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου κώδικα, 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. ... 3) α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) 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, 2) ... 3) ... 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) ..., 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», με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 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) ... γ) ... δ) ... 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». Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248) ορίζεται ότι: «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) ..., β) ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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 ΔΟΥ, 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». Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1125/2014** με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (Αρ.Πρωτ: 1095248/18441ΔΕ-Α) σύμφωνα με την οποία: «Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84§1 ν. 2238/1994 και 57§1 ν. 2859/2000 δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68§2 περ. β' ν. 2238/1994 και 49 §3 ν. 2859/2000)».

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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 κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων **ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86**. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και

αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης Οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή η παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, έχει την έννοια ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, αρκεί η πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της δεκαετούς προθεσμίας του άρθρου 84 του ΚΦΕ. ΣΤΕ 1347/2018,

Επειδή, με την υπ' αρ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1191/1.12.2017, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 § 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «**συμπληρωματικά στοιχεία**», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος

φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. **ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996**), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (**ΣΤΕ 2426/2002**). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. **ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996**) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. **ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965**), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθμό πρωτοκόλλου **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.**διαβιβαστικό έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, δια του οποίου διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή το με αριθμό εντολής Πληροφοριακό Δελτίο, το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου, διαβιβάστηκε και περιήλθε εις γνώση της μη αρμόδιας ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων την με το με αριθ. εισερχόμενο πρωτόκολλο, και εν συνεχεία **στη αρμόδια ΔΟΥ Περιστερίου την με το με αριθ. εισερχόμενο πρωτόκολλο**, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της επίμαχης χρήσης 2013, δεδομένου δε ότι το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο με τα συνημμένα αυτού περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας ΔΟΥ Περιστερίου και συνακόλουθα της ελεγκτικής αρχής (ΕΛ.ΚΕ) **μετά την πενταετία** (αριθ. πρωτ.) αυτό αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 περ. α' του ν. 2238/1994 δηλαδή στοιχείο αποδεικτικό της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος για τον προσφεύγοντα, και επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παρεκτείνεται στη δεκαετία σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β του ν. 2238/1994.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά τη χρήση 2013 ο προσφεύγων έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, ενώ οι δηλώσεις του, πριν την διενέργεια του παρόντος ελέγχου, **δεν είχαν περαιωθεί και παρέμεναν ανέλεγκτες**. Κατόπιν αυτών, τα νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ με το υπ' αριθ. πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (ήτοι μετά την πάροδο της κανονικής – πενταετούς – παραγραφής), από το οποίο προκύπτει μεταξύ άλλων ότι ο προσφεύγων κατά το έτος **2013, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία**, αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία μόνο για τη φορολογία εισοδήματος, όχι όμως για τη φορολογία ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και τα πρόστιμα ΚΦΔ, τα ανωτέρω νέα στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, όπως ερμηνεύτηκαν από τη διοίκηση (ΠΟΛ. 1052/2007), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΔ και πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**,

Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ και τα πρόστιμα ΦΠΑ, για τη χρήση 2013 για την οποία δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη, ενώ έχει υποβληθεί εκκαθαριστική δήλωση, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικές πράξεις (ΠΟΛ 1125/2014).

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ - ν. 4174/2013 (Α' 170), 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. ... 3) α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», και με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ίδιου κώδικα, «3) Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην 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 αποκρυσταλλωθεί 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 [...]. 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, [...]», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 66§27 περ. α' του ν. 4646/2019 (Α' 201) όπου ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32§2 του Ν.4646/2019 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», οι διατάξεις δε αυτές ερμηνεύτηκαν με τη υπ' αριθμ. 268/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1192/2017, σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή [και ήδη σε δεκαετή] σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε

εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: 3.Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην 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 αποκρυσταλλωθεί 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 την Ε.2057/2023 Θέμα : «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων».

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.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση υφίσταται φοροδιαφυγή λόγω λήψης εικονικών στοιχείων (άρθ. 66 παρ. 5 ΚΦΔ), σύμφωνα όμως με την Ε.2057/2023 δεν εκδίδονται πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ καθόσον η διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ανέρχονται σε 83.820,65€ και 7.205,96€ αντίστοιχα, όρια, τα οποία δεν υπερβαίνουν τα ποσά των 100.000€ ή 50.000€ αντίστοιχα και περαιτέρω οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 19/06/2023, 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, οικονομικού έτους 2014, ήτοι μετά την 31^η/12/2019.

Κατά συνέπεια λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω:

Για τη φορολογία εισοδήματος και τα πρόστιμα ΚΦΔ οι προσβαλλόμενες πράξεις, **δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή**, καθόσον περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία, μετά την πάροδο της κανονικής παραγραφής, με συνέπεια την παρέκταση αυτής σε δεκαετία.

Αντίθετα στη φορολογία ΦΠΑ η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή, αφενός προϋπόθεση για την παράταση της παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων είναι η έκδοση αρχικής πράξης εντός πενταετίας και αφετέρου δε είναι δυνατή η έκδοση της πράξης λόγω φοροδιαφυγής αφού το ποσό του φόρου είναι μικρότερο του ορίου των 50.000€.

Ως προς τον δεύτερο λόγο προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] **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 εταιρεία, 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 Κώδικα 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. [...]». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «5) Κάθε συναλλαγή

και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος, 7) Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των 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. (ΣτΕ 506/2012). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση

116/2013 ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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 (**ΣΤΕ 1184, 1126/2010**).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης από όργανο της φορολογικής αρχής, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, δεν υπάρχει, όμως, παράλειψη του ουσιώδους αυτού τύπου στην περίπτωση που συντάσσεται έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο (του αρμόδιου ΕΛ.ΚΕ εν προκειμένω), που υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου άλλων φορολογικών οργάνων, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η τέλεση των παραβάσεων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός έγινε επ' ευκαιρία έρευνας άλλου φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά δελτίο πληροφοριών περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου, το οποίο, στη συνέχεια, διαβιβάστηκε στο αρμόδιο ΕΛ.ΚΕ. Και τούτο γιατί στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στο δελτίο πληροφοριών των οργάνων στοιχείων από όργανο της αρμόδιας για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης και συνετάγη σχετική έκθεση. (πρβλ. **ΣΤΕ 2633/2002, 4505/1995**).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (**ΣΤΕ 1404/2015**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Προστίμων άρθρου 79 ν.4472/2017,ΚΦΔ, του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής ερειδόμενη στην από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, είναι **πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο** και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναφέροντας μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

1. Στη χρήση 2013 όπως δήλωσαν οι τρίτοι φέρεται να αγοράζει εμπορεύματα ή υπηρεσίες αξίας 67.836,47€ και να πουλά αντίστοιχα (εμπορεύματα ή υπηρεσίες) αξίας 2.802.260,41€ ενώ η ίδια η ελεγχόμενη δηλώνει περίπου ισοσκελισμένες αγορές

και πωλήσεις.

2. Από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών, τρίτων και της ίδιας της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτουν τα εξής:

ΑΓΟΡΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ
2.802.260,41 €	67.836,47 €
ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ
2.578.579,43 €	2.615.229,72 €

3. Η δυσαναλογία αγορών-πωλήσεων της οντότηταςείναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.
4. Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας προκύπτει ότι στη χρήση 2012 δεν απασχολούσε προσωπικό. Στις 20-03-2013 φέρεται να προσλαμβάνει έναν αλλοδαπό ως συντηρητή κτιρίων και στις 24-10-2013 φέρεται να προσλαμβάνει έναν υπάλληλο γραφείου.
5. Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότηταβρέθηκε ένας τραπεζικός λογαριασμός με αριθμό της Εθνικής Τράπεζας μέσω του οποίου διαπιστώνεται ότι στη χρήση 2013 χρησιμοποιήθηκαν 41 κινήσεις (συναλλαγές). Στη χρήση 2013 τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα ανάληψη είναι μικρά σε σχέση με τα διακινούμενα φορολογικά στοιχεία στη χρήση αυτή. Τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται σε αυτόν γίνονται αμέσως αναλήψεις, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στον τραπεζικό λογαριασμό της όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.
6. Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι η οντότηταστις χρήσεις 2012 και 2013 δεν δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
7. Η εταιρεία λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες δημιουργώντας εικονικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία.
8. Η εταιρεία υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά προκειμένου να εμφανίζεται φορολογικά ενήμερη. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζει στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή α) το από ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε με την εκδότρια εταιρεία το οποίο υποβλήθηκε προς θεώρηση στη Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ δυνάμει της υπ' αριθ. Καταστάσεως Συμφωνητικών Δ' τριμήνου (01.10.2013-31.12.2013) καθώς και β) τραπεζικές επιταγές και γραμμάτια είσπραξης ως αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, το εν λόγω συμφωνητικό και τα τραπεζικά μέσα πληρωμής δε δύνανται να αποτελέσουν ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να κριθεί η πραγματοποίηση της αλήθειας των υπό κρίση συναλλαγών καθώς ελλείπει των φορολογικών στοιχείων και βιβλίων του προσφεύγοντος δεν είναι εφικτός ο αντιπαραβολικός έλεγχος και οι λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις από την αρμόδια φορολογική αρχή. Πλέον, εκτός αυτού, το σύνολο των τραπεζικών μέσων πληρωμής που προσκομίστηκαν δεν αντιστοιχούν στην συνολική αξία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία λήφθηκαν υπόψη και εξετάστηκαν στο πλαίσιο της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής με τις από απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπου αναφέρεται μεταξύ άλλων στην αδυναμία αντιπαραβολικού ελέγχου των εν λόγω στοιχείων ελλείπει των φορολογικών στοιχείων και βιβλίων εκ μέρους του προσφεύγοντος.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά και ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, όσο και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, **δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων** (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Κατά συνέπεια, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, περί βάρους απόδειξης του φορολογικής αρχής και περί ύπαρξης καλής πίστωσης από μέρους του κατά την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος και ΦΠΑ ως εκ τούτο παρέλκει η εξέταση του τρίτου προβαλλόμενου ισχυρισμού περί εσφαλμένης εφαρμογής της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως.

Ως προς το τέταρτο λόγο προσφυγής

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο

ποσού 3.602,98 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013–31.12.2013) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 79 ν.4472/2017 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' ν.4987/20232 και με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου άρθρου 54 παρ.1 περ.η' ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' ν.4987/2022.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ο προσφεύγων επικαλούμενος την Ε.2042/2022 ισχυρίζεται ότι δε νομιμοποιείται η επιβολή και χωριστού προστίμου Φ.Π.Α. με αποτέλεσμα η υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/2017 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 3.602,98€ να αποβαίνει παράνομη και ακυρωτέα.

Επειδή, με το άρθρο 79 του 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, με την Ε.2042/2022 Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας ορίζεται ότι:

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ.

6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Συνεπώς, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 79 ν.4472/2017 δε συγκαταλέγεται στις περιπτώσεις περί του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου προστίμου του άρθρ.79 ν.4472/2019 και ελέγχου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ελέγχου προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/2019 και του άρθρου 54 ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθ. Πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του, που εδρεύει και ειδικότερα:

Α) Την ακύρωση: της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, λόγω παραγραφής.

Β) Την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ. η' του ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, δ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ. δ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023.

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

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Ανάλυση	Διαφορά Φόρου βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	74.758,95	74.758,95
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής	89.710,74	89.710,74
Ειδική εισφοράς αλληλεγγύης	9.061,70	9.061,70
Σύνολο φόρου για καταβολή	173.531,39	173.531,39

- **ΦΠΑ**

της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Ανάλυση	Διαφορά Φόρου βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Χρεωστικό Υπόλοιπο	7.205,96	0,00
Πρόσθετοι Φόροι	8.647,15	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.853,11	0,00

- Πρόστιμο άρθρου 79 ν.4472/2017 (αριθ. Πράξης)
Ποσό καταλογισμού: 3.602,98€
- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. η' του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)
Ποσό καταλογισμού: 2.500,00€
- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. δ του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)
Ποσό καταλογισμού: 500,00€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ