



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1546

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312368
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206),

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στην Αττικής, οδός, Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από την, Α.Φ.Μ., κατά των:

Α) με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Δ) με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Ε) με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

ΣΤ) με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Ζ) με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Η) με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Θ) με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις με κύρια δραστηριότητα: «.....», την οποία διέκοψε στις

Α) Με την με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 12.556,54 €, πλέον προστίμου άρθρου 70 παρ.14 του ΚΦΔ ποσού 15.067,85 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **27.624,38 €**.

Β) Με την με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 5.031,61 €, πλέον προστίμου άρθρου 70 παρ.14 του ΚΦΔ ποσού 6.037,93€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **11.069,54 €**.

Γ) Με την με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 920,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 70 παρ.14 του ΚΦΔ ποσού 1.104,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **2.024,00 €**.

Δ) Με την με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 1.239,97 €, πλέον προστίμου άρθρου 70 παρ.14 του ΚΦΔ ποσού 1.487,96€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **2.727,93 €** και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 94,03 €.

Ε) Με την με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **250,00 €**, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις των παρ.1δ και 2γ του άρθρου 54 του ίδιου ως άνω Κώδικα.

ΣΤ) Με την με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **460,00 €**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Ζ) Με την με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **667,00 €**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Η) Με την με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.320,00 €**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1η του άρθρου 54 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.2ε του ίδιου άρθρου και Κώδικα, εφόσον είναι ευνοϊκότερο σε σύγκριση με τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015.

Θ) Με την με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **1.600,00 €**, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1η του άρθρου 54 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.2ε του ίδιου άρθρου και Κώδικα, εφόσον είναι ευνοϊκότερο σε σύγκριση με τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εδράζονται στις από 20-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, αντίστοιχα, σε εκτέλεση της με αριθμό/01-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2013, κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή στη νόμιμο εκπρόσωπο της εν λόγω εταιρείας, στις **22-12-2023**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αρ./23-01-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, είχε ανατεθεί στον ελεγκτή κ....., η διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2013 για την επιχείρηση «..... ΕΕ», σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 26 & 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Στη συνέχεια, λόγω συνταξιοδότησης του ελεγκτή, τροποποιήθηκε η εντολή με αριθμό 29/01/...../02-03-2021 και ανατέθηκε η διενέργεια του ως άνω ελέγχου στην ελέγκτρια κ.

Λόγω της έναρξης λειτουργίας των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) της ΓΔΦΔ βάσει της υπ' αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. ΑΕΞ 2022/05-04-2022 (ΦΕΚ Β' 1702/07-04-2022) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η υπ' αρ./01-09-2022 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της νέας φορολογικής αρχής, σε τροποποίηση της ως άνω αρχικής εντολής, προς την ίδια ελέγκτρια.

Οι ανωτέρω εντολές μερικού ελέγχου γραφείου εκδόθηκαν κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2019/02-12-2019 εγγράφου και του από 28-11-2019 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου που διενεργήθηκε. Από το εν λόγω δελτίο προκύπτει ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ με κύρια δραστηριότητα «.....», είναι εικονικά.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω νομική οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία. Συγκεκριμένα, η εν λόγω εταιρεία, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών ΜΥΦ, έλαβε στη χρήση 2012 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 4.000,00 € πλέον ΦΠΑ και στη χρήση 2013 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 5.800,00 € πλέον ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis και από τη συνεκτίμηση του από 28-11-2019 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο

με αριθ./16-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), βάσει των άρθρων 28 και 62 του ΚΦΔ. Το εν λόγω Σ.Δ.Ε. κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά με ανάρτηση στο TAXISnet, τόσο στην προσωπική θυρίδα της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στις 17-10-2023, όσο και στην προσωπική θυρίδα της διαχειρίστριας και εκκαθαρίστριας στις 22-11-2023.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσήλθε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας των είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του ως άνω Σ.Δ.Ε. για την υποβολή εγγράφου υπομνήματος απόψεων και ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Αβάσιμοι, αναποδείκτως και κατά το δοκούν οι καταλογισμοί περί εικονικότητας βάσει ανεπαρκών στοιχείων - Καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Αβάσιμος και κατά το δοκούν χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας ως ανακριβών και αβάσιμος και κατά το δοκούν εξωλογιστικός προσδιορισμός

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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:

...

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

...

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

...

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.14 του άρθρου 70 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«14. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (Α' 179), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58, της παρ.2 του άρθρου 58Α ή του άρθρου 59 του Κώδικα, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Κώδικα, ο οποίος υπολογίζεται από την 1η.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, εφαρμόζεται το άρθρο 53 του Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) 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 τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

...

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου...

...».

Επειδή, με την Ε.2042/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «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» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«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 [...] 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 ' [...] (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' [...], 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 [...] 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.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσήλθε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας των είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του με αριθ./16-10-2023 Σ.Δ.Ε. για την υποβολή εγγράφου υπομνήματος απόψεων.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΚΑΙ 3^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ, ΤΗΣ ΚΑΛΗΣ ΠΙΣΤΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΩΣ ΑΝΑΚΡΙΒΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α΄ 179), όπως αυτές ίσχυαν μέχρι και 16-10-2015, οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου

ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003), είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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 επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

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

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, στην από 30-09-2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (Α' Υποδιεύθυνση), η οποία επισυνάφθηκε στο από 28-11-2019 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Υπηρεσίας, αναφέρει πληθώρα διαπιστώσεων σχετικά με την ανυπαρξία του εκδότη (σελ.40-41), όπως ότι η εταιρεία «..... ΕΠΕ»: α) δεν διέθετε έδρα, β) δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας, γ) δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, δ) δεν είχε απασχολήσει ποτέ προσωπικό, ε) δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή και στ) δεν είχε υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές των συναλλαγών, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, στην από 20-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.9):

«...»

Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στα επανειλημμένα αιτήματα της Υπηρεσίας μας για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της για τις ελεγχόμενες χρήσεις (2012-2013) καθιστώντας δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων αυτών, ο έλεγχος κρίνει τα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ ΑΝΑΚΡΙΒΗ λόγω: Α) της μη προσκόμισης αυτών στον έλεγχο για τις ελεγχόμενες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 4 του Ν.4110/2013 και Β) της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Προσδιορίζει εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της χρήσης 2012

σύμφωνα με τα άρθρα 30 & 32 του Ν.2238/1994 και για τη χρήση 2013 σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 10 του Ν.4110/2013, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει για την έκταση της συναλλακτικής δράσης, τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης κλπ.
...».

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 70 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 της παρ.6 του ίδιου ως άνω άρθρου του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31η.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 τον χρόνο διενέργειάς του.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (προηγούμενος ΚΦΕ) οριζόταν 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 την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:« 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 υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ

2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 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 ίδιου 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 προσήκοντως 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.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣΤΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ` αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α` της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, ΣΤΕ 2632/1996, ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 572/2007, ΣΤΕ 3955/2012, ΣΤΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η

περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ - ν. 4174/2013 (Α' 170) οριζόταν, μεταξύ άλλων, 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 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 [...]. 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) 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, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 66 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, με την Ε.2057/2023 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«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.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από την εταιρεία «Η» στη χρήση 2012 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 4.000,00 € πλέον ΦΠΑ και στη χρήση 2013 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 5.800,00 € πλέον ΦΠΑ.

Επειδή, όσον αφορά τη χρήση 2012 (οικ. 2013) η 5ετής παραγραφή έληγε στις 31-12-2018. Επομένως, ως προς την ως άνω χρήση το εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το έτος 2019 και στη συνέχεια σε γνώση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι μετά το πέρας της αρχικής πενταετίας (31-12-2018) και περιέχει στοιχεία που δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη του ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη του, εντός της ίδιας πενταετίας, ακόμα και εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας. Συνεπώς βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, εγκυκλίων και νομολογίας αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 που παρατείνει την αρχική παραγραφή σε 10ετή.

Επειδή, όσον αφορά τη χρήση 2013 (οικ. έτος 2014) η 5ετής παραγραφή έληγε στις 31-12-2019. Επομένως, ως προς την ως άνω χρήση το εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το έτος 2019 και στη συνέχεια σε γνώση του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι εντός της αρχικής πενταετίας (31-12-2019) και συνεπώς, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο που παρατείνει την αρχική παραγραφή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994.

Επίσης, ως προς τη φορολογία εισοδήματος δεν είναι δυνατή η έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού λόγω φοροδιαφυγής, αφού το ποσό του φόρου είναι μικρότερο του ορίου των 100.000 €.

Επειδή, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ για τις χρήσεις 2012 και 2013 για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αρχικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις, ενώ έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις (ΠΟΛ.1125/2004) (σχετ. η αριθ.2256/2023 απόφαση ΔΕΔ).

Επίσης, ως προς την εν λόγω φορολογία δεν είναι δυνατή η έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού λόγω φοροδιαφυγής, αφού το ποσό του φόρου είναι μικρότερο του ορίου των 50.000 €.

Επειδή, ως προς τις Πράξεις Επιβολής Προστίμου του ΦΠΑ και του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 - άρθρου 54 του ΚΦΔ χρήσεων 2012 και 2013 λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται τα όσα έχουν διευκρινισθεί με την Ε.2057/2023 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) την ακύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω παραγραφής,

Β) την επικύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Γ) την ακύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω παραγραφής,

Δ) την ακύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω παραγραφής,

Ε) την επικύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

ΣΤ) την επικύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Ζ) την επικύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Η) την επικύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Θ) την επικύρωση της με αριθμό/20-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

A) Η με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **0,00 €**

B) Η με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **11.069,54 €**

Γ) Η με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **0,00 €**

Δ) Η με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **0,00 €**

Ε) Η με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **250,00 €**

ΣΤ) Η με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **460,00 €**

Ζ) Η με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **667,00 €**

Η) Η με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **2.320,00 €**

Θ) Η με αριθμό/20-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ **1.600,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.