



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1532

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 19.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην, οδός αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013

(διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012), β) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013), γ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ε) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ζ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, η) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012, θ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013, ι) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014, ια) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015, ιβ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, ιγ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, ιδ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, ιε) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012, ιστ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013, ιζ) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014, ιη) της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015, ιθ) της υπ' αριθ./20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), κ) της υπ' αριθ./20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), κα) της υπ' αριθ./20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2014, κβ) της υπ' αριθ./20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, κγ) της υπ' αριθ./21.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και εξαφάνιση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/26.01.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

....., νομίμως εκπροσωπούμενης, με αντικείμενο δραστηριότητας το , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 43.802,92 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 52.563,50 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρων για καταβολή 96.366,42 ευρώ.**
- II. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013), του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 113.853,65 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 136.624,38 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρων για καταβολή 250.478,03 ευρώ.**
- III. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 149.266,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 44.779,80 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρων για καταβολή 194.045,80 ευρώ.**
- IV. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 200.429,60 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 100.214,80 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρων για καταβολή 300.644,40 ευρώ.**
- V. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 85.689,78 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 42.844,89 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρων για καταβολή 128.534,67 ευρώ.**
- VI. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 95.679,23 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 47.839,62 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρων για καταβολή 143.518,85 ευρώ.**
- VII. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 365.973,04 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 182.986,52 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρων για καταβολή 548.959,56 ευρώ.**
- VIII. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατά το ποσό των 61.863,40 ευρώ (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 31.242,10 ευρώ αντί του δηλωθέντος προς έκπτωση ποσού των 93.105,50 ευρώ).**
- IX. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 96.586,70 ευρώ

πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 115.904,04 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 212.490,74 ευρώ και μηδενικό υπόλοιπο φόρου για έκπτωση** αντί του δηλωθέντος ποσού των 31.782,69 ευρώ.

- X. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 125.670,67 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 37.701,20 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 163.371,87 ευρώ και μηδενικό υπόλοιπο φόρου για έκπτωση** αντί του δηλωθέντος ποσού των 19.785,02 ευρώ.
- XI. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 42.247,98 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 12.815,77 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 55.063,75 ευρώ και μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατά το ποσό των 47.809,46 ευρώ (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 2.158,39 ευρώ αντί του δηλωθέντος προς έκπτωση ποσού των 49.967,85 ευρώ).**
- XII. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατά το ποσό των **91.022,12 ευρώ (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 11.799,04 ευρώ αντί του δηλωθέντος προς έκπτωση ποσού 102.821,16 ευρώ).**
- XIII. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου 53.534,33 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 26.767,17 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 80.301,50 ευρώ και μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατά το ποσό των 59.887,63 ευρώ (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 230,35 ευρώ αντί του δηλωθέντος προς έκπτωση ποσού των 60.117,98 ευρώ).**
- XIV. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατά το ποσό των **142.166,41 ευρώ (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 11.513,36 ευρώ αντί του δηλωθέντος προς έκπτωση ποσού 153.679,77 ευρώ)** και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή (αντί του δηλωθέντος ποσού των 63.429,86 ευρώ).
- XV. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 9.464,50 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 82.300 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 18.929,00 ευρώ, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου

για καταβολή, ήτοι $18.929,00 \text{ €} \times 50\% = 9.464,50 \text{ €}$.

- XVI. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 39.060,50 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 428.100,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 78.121,00 ευρώ, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι $78.121,00 \text{ €} \times 50\% = 39.060,50 \text{ €}$.
- XVII. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 56.836,50 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 574.100,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 113.673,00 ευρώ, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι $113.673,00 \text{ €} \times 50\% = 56.836,50 \text{ €}$.
- XVIII. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 30.058,32 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης δέκα εννιά (19) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 402.089,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 60.116,64 ευρώ, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι $60.116,64 \text{ €} \times 50\% = 30.058,32 \text{ €}$.
- XIX. Με την υπ' αριθ./**20.12.2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 5.000,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της ήτοι: έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά τη χρήση 2012, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο), κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997, όπως ίσχυαν στην ελεγχόμενη χρήση και τις παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από τη συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 82.300,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 18.929,00 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του Π.Δ. 1876/1992 (Κ.Β.Σ.). Η παραπάνω παράβαση επισύρει την επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 (πλέον 4987/2022), έναντι των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Οικονομικό έτος 2013	Λήψη εικονικών φορολογικών	Διοικητική κύρωση			Ευμενέστερη κύρωση
		(Α)	(Β)	(Γ)	

(χρήση 2012)	στοιχείων (καθαρή αξία)	ν.2523/1997, άρθρο 5 παρ. 10, περ. β' (*2)	ν.4337/2015, άρθρο 7, παρ. 3, περ. β (*40%)	Ν.4174/2013 (πλέον 4987/ 2022), άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' (αυτοτελής)	μεταξύ (Α), (Β) και (Γ)
	82.300,00 €	164.600,00 €	32.920,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 5.000,00 ευρώ, ήτοι 2.500,00 Χ 2, λόγω υποτροπής, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

XX. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 5.000,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της ήτοι: έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997, όπως ίσχυαν στην ελεγχόμενη χρήση και τις παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από τη συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, συνολικής αξίας 428.100,00 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11 του ν.4093/2012. Οι παραπάνω παραβάσεις, επισύρουν την επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 (πλέον 4987/2022), έναντι των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και τις μεταβατικές διατάξεις της περ. β' παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (καθαρή αξία)	Διοικητική κύρωση			Ευμενέστερη κύρωση μεταξύ (Α), (Β) και (Γ)
		(Α)	(Β)	(Γ)	
		ν.2523/1997, άρθρο 5 παρ. 10, περ. β' (*2)	ν.4337/2015, άρθρο 7, παρ. 3, περ. β (*40%)	Ν.4174/2013 (πλέον 4987/ 2022), άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' (αυτοτελής)	
	428.100,00 €	856.200,00 €	171.240,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 5.000,00 ευρώ, ήτοι 2.500,00 Χ 2, λόγω υποτροπής, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

XXI. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο ποσού 5.000,00 ευρώ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της ήτοι: έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.4174/2014, όπως ίσχυαν στην ελεγχόμενο φορολογικό έτος και της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από τη συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα «..... ΑΕ» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 574.100,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 113.673,00 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11 του ν.4093/2012 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ. Οι παραπάνω παραβάσεις, επισύρουν την επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 (πλέον

4987/2022), έναντι των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και τις μεταβατικές διατάξεις της περ. β' παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Φορολογικό έτος 2014	Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (καθαρή αξία)	Διοικητική κύρωση		Ευμενέστερη κύρωση μεταξύ (Α) και (Β)
		(Α)	(Β)	
		ν.4337/2015, άρθρο 7, παρ. 3, περ. β (*40%)	Ν.4174/2013 (πλέον 4987/ 2022), άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' (αυτοτελές)	
	574.100,00 €	229.640,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 5.000,00 ευρώ, ήτοι 2.500,00 Χ 2, λόγω υποτροπής, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

XXII. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 2.000,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αναφερόμενα στοιχεία στην με Α.Π. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/24.04.2023 Πρόσκληση παροχής στοιχείων της παρ. 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ (ν.4987/2022), κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 14 και της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), όπως ίσχυε στη χρήση 2012, της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), όπως ίσχυε για τη χρήση 2013. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. δ' , §2 περ. δ' & §3 του ΚΦΔ. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικά πρόστιμο 2.000,00 ευρώ, ήτοι 1 περίπτωση Χ 500,00 ευρώ Χ 4, λόγω υποτροπής κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

XXIII. Με την υπ' αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 2.000,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Α) δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αναφερόμενα με α/α 1 και 3 στοιχεία στην με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/24.04.2023 Πρόσκληση παροχής στοιχείων της παρ. 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ (ν.4987/2022) και της παρ. 14 του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) Η ανωτέρω παράβαση επισύρει την επιβολή προστίμου που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. δ' , §2 περ. δ' και ανέρχεται στο ποσό των 500,00 ευρώ. Β) δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αναφερόμενα με α/α 1 και 3 στοιχεία στην με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/12.07.2023 Πρόσκληση για την παροχή πληροφοριών και στοιχείων του ΚΦΔ (ν.4987/2022), κατά παράβαση των διατάξεων της §1 και 2 του άρθρου 14 και της παρ. 14 του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) Η ανωτέρω παράβαση επισύρει την επιβολή προστίμου που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. δ' , §2 περ. δ' και ανέρχεται στο ποσό των 500,00 ευρώ. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικά πρόστιμο 2.000,00 ευρώ, ήτοι 2 περιπτώσεις Χ 500,00 ευρώ Χ 2, λόγω υποτροπής κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2023 εκθέσεων ελέγχου και συγκεκριμένα: α) της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει του ν.2238/92, ν.4172/13 & άρθρα 23-25 & 66 ν.4987/2022, β) της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει ν.2859/2000 & άρθρα 23 – 25 & 66 ν.4987/22, γ) της έκθεσης μερικού ελέγχου βάσει Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012

(Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4174/2013, ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) & ν.4337/2015 και δ) της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει των με αριθ./10.02.2023,/16.03.2023,/12.05.2023 εντολών μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για την περίοδο από 01.01.2012-31.12.2018, του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, νομίμως εκπροσωπούμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως την διενέργεια επανελέγχου ώστε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να υποχρεωθεί να παραλάβει από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και να επεξεργαστεί προσηκόντως το σύνολο των κατασχεθέντων στοιχείων και λογιστικών αρχείων της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και καταλογισμό προστίμων για παραβάσεις αναγόμενες στα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01.01-31.12.2012 και 01.01-31.12.2013) και στα φορολογικά έτη 2014-2016 έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη από τα άρθρα 84 παρ. 1 του ν.2238/1994, 57 παρ. 1 του ν.2859/2000, 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, 36 παρ. 1 και 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (ήδη ν.4987/2022) πενταετή παραγραφή, δεδομένου ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία για τον έλεγχο της εταιρείας και πέραν της πενταετίας.
2. Σε κάθε περίπτωση αρνείται ως αόριστες και αβάσιμες τις αποδιδόμενες παραβάσεις, οι οποίες συντέλεσαν στην γενική αναμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων των χρήσεων 2012-2018 περί λήψης δήθεν εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων. Η κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν αιτιολογείται από τον έλεγχο αλλά γίνεται ολοσχερής και άκριτη αποδοχή των πορισμάτων των ελέγχων που φέρεται να πραγματοποιήσαν τα δύο παραρτήματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (Πατρών και Αττικής) στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Άλλωστε η κρίση αυτή αποτελεί πλάνη περί τα πράγματα, οφειλόμενη αφενός μεν σε πλημμελή επεξεργασία των κατασχεμένων στοιχείων της και αφετέρου στην παντελή έλλειψη κάθε συνεννόησης και συνεργασίας του ελέγχου με την υπάλληλο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία είχε ήδη από το τέλος του έτους 2021 κατάσχει το σύνολο των φορολογικών στοιχείων και αρχείων μέχρι και του φορολογικού έτους 2018. Σε κάθε περίπτωση ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία απεικονίζουν πραγματικές και ήδη διενεργηθείσες συναλλαγές. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β' του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), το νόμιμο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δεν δύναται να αναιρεθεί σε περίπτωση που εδράζεται, έστω, σε φορολογικό στοιχείο που, ακόμη και εάν αμφισβητείται ως «εικονικό», πάντως συνιστά «αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου».
3. Η επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ αποκλείει την παράλληλη επιβολή και προστίμων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017.
4. Οι υπ' αριθ./20.12.2023,/20.12.2023 και/20.12.2023 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ είναι νομικά πλημμελές, διότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά, διότι απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν αληθινά με αντισυμβαλλόμενη την, καθόλα συναλλακτικά υπαρκτή, εταιρεία «..... ΑΕ». Επικουρικά ισχυρίζεται ότι στην αδόκητη περίπτωση που δεν ακυρωθούν, πρέπει τουλάχιστον να μεταρρυθμιστούν οι πράξεις και να μειωθούν τα επιβληθέντα πρόστιμα κατά το ήμισυ, διότι

σε κανένα σημείο της συνοδευτικής έκθεσης ελέγχου δεν αιτιολογείται η «υποτροπή» που δήθεν υπέπεσε η επιχείρηση με αποτέλεσμα να διπλασιαστεί παρανόμως το επιβληθέν ποσό προστίμου. Στην περίπτωση της ουδόλως μπορεί να δικαιολογηθεί η επιβολή διπλάσιου προστίμου λόγω υποτροπής, καθόσον δεν έχει προηγηθεί καν μια «αρχική πράξη», ώστε να μπορεί να γίνει βασίμως λόγος για διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας. Σε περίπτωση δε που ήθελε θεωρήσει η καταλογίζουσα Αρχή ως «αρχική πράξη» είτε την υπ' αριθ./29.12.2021 Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, είτε την υπ' αριθ./...../27.06.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 της ίδιας Υπηρεσίας, και πάλι δεν μπορεί να γίνει λόγος περί υποτροπής, αφού οι αποδιδόμενες παραβάσεις, αφενός μεν αφορούν σε άλλο φορολογικό έτος (2015) και, αφετέρου, οι άνω πράξεις δεν έχουν καταστεί οριστικές, αφού εκκρεμούν κατ' αυτών αντίστοιχα ένδικα και ενδικοφανή βοηθήματα, με τα οποία αμφισβητούνται οι πράξεις αυτές στην ουσία τους.

5. Ειδικά η υπ' αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, πρέπει να ακυρωθεί διότι η αιτιολογία επιβολής του προστίμου αυτού είναι παντελώς αβάσιμη, καθόσον όπως συνομολογείται από τον έλεγχο, η επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση με την επίδοση της από 05.10.2023 εξώδικης δήλωσης, με την οποία επισήμανε στον έλεγχο ότι τα αιτούμενα στοιχεία και αρχεία δε βρίσκονταν στα χέρια της, προκειμένου να τα προσκομίσει αφού είχαν ήδη αποτελέσει αντικείμενο κατάσχεσης από την υπάλληλο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Σε κάθε περίπτωση, ο προκείμενος έλεγχος ενεργήθηκε πλημμελώς, καθώς δεν έλαβε υπόψη του το σύνολο των βιβλίων, στοιχείων και λογιστικών αρχείων με τα οποία τεκμηριώνονται πλήρως όλες οι κρίσιμες συναλλαγές. Για τον λόγο αυτό συντρέχει νόμιμη περίπτωση διενέργειας επανελέγχου, ώστε η αρμόδια Ελεγκτική Υπηρεσία να παραλάβει από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και να επεξεργαστεί προσηκόντως το σύνολο των κατασχεθέντων στοιχείων και λογιστικών αρχείων της επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 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 εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα

βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος...** 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. :

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή

και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, [.....]

3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

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

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

β) Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, σύμφωνα 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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1154/04-10-2017, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.),

ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006(ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.[.....]

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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, [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, ορίζεται 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 και της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«άρθρο 49

3. 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 από 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.

άρθρο 57

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.».

Επειδή, με την υπ' αριθ./2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι:

«α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 §3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου 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 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του

υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια 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 ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ./2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων 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 παρ. 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, ΣΤΕ 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, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 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, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου . Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **Άρθρο 19 του ν.2523/1997** «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. , ορίζεται ότι:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και

Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό...».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται:

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 66 “Εγκλήματα φοροδιαφυγής” του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, [.....]

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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος...

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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με θέμα «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015)», ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.)

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται.

[.....]

Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ.. [.....]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).

ii. Ειδικά, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ μετά την κατάργηση της παρ. 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 2057/2023 διευκρινίζονται τα εξής:
«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με:

α) την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 και 3 του Ν.4987/2022 , εφεξής ΚΦΔ, αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, καθώς και των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 για περιπτώσεις φοροδιαφυγής και β) τον χρόνο κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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

«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική

δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

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

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

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

«α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

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

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

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

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

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

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

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

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

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018** κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των

δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Περαιτέρω στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' και γ' ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά και σχετικά στοιχεία ως προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1113/2015** εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών:

«Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. Άρθρο 22: Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. [...]. β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...].

γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...].»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»: «Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθμ./2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη 8 του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (Φ ΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του

Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται: 9 «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ...../2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 ορίζεται :

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 στο άρθρο 54 παρ.1 και 2 του ΚΦΔ ορίζεται:

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:

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:

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

...

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Επειδή στην ΠΟΛ1252/2015 της ΓΓΔΕ μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).».

Επειδή η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το άρθρο 54 του ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, αφορά στην διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου

διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, 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, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής

συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ελαιόλαδου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για την περίοδο από 01.01.2012-31.12.2018 βάσει των αριθ./10.02.2023,/16.03.2023,/12.05.2023 εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα ακόλουθα Πληροφοριακά Δελτία που έλαβε η ως άνω υπηρεσία:

- Το με Α.Π.:/23.07.2021 έγγραφο του τμήματος Α1 Ερευνών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας (ΥΕΔΔΕ), με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 22.07.2021 Έκθεση Ελέγχου –Έρευνας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και Ν. 4337/2015, που συντάχθηκε στα πλαίσια ελέγχου της επιχείρησης «.....», το οποίο αποστάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (Α.Π. εισερχομένου Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ :/23.07.2021) και διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας.
- Το με Α.Π.:/11.08.2021 έγγραφο του τμήματος Α1 Ερευνών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας (ΥΕΔΔΕ), με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 06.08.2021 Πληροφοριακή Έκθεση Σε Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για λήπτες Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων Εκδόσεως «..... ΑΕ», το οποίο αποστάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (Α.Π. εισερχομένου Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ :/18.08.2021) και διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας.
- Το με Α.Π.: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2022/30.11.2022 έγγραφο του τμήματος Β5 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ) με συνημμένη τη με ημερομηνία θεώρησης 29.11.2022 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 2238/94, Ν.4172/2023 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (Α.Π. εισερχομένου : ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2022/08.12.2022).
- Το με Α.Π.: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2022/30.11.2022 έγγραφο του τμήματος Β5 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ) με συνημμένη τη με ημερομηνία θεώρησης 29.11.2022 Πληροφοριακή Έκθεση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) (Α.Π. εισερχομένου : ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2022/08.12.2022).

Οι ως άνω πληροφοριακές εκθέσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α., συντάχθηκαν στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου της επιχείρησης για τα φορολογικά έτη 2015 έως 2018, ενώ φέρουν ως

αναπόσπαστο συνημμένο στοιχείο την με ημερομηνία θεώρησης 29.11.2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4987/2022.

Τα πορίσματα των παραπάνω διεξαχθέντων ελέγχου των τμημάτων Α1 Ερευνών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και Β5 Ερευνών της ΥΕΔΔΕ Αττικής έχουν ως εξής:

Α) Σύμφωνα με τα πορίσματα των με ημερομηνία θεώρησης 22/07/2021 και με ημερομηνία θεώρησης 29/11/2022 εκθέσεων ελέγχου των τμημάτων Α1 Ερευνών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και Β5 Ερευνών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στις χρήσεις/φορολογικά έτη 2012 έως 2015, η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από τη φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:.....

Β) Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 29/11/2022 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 2238/94, Ν.4172/2023 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και την ημερομηνία θεώρησης 29/11/2022 Πληροφοριακή Έκθεση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), στα φορολογικά έτη 2015 έως 2018, η ελεγχόμενη επιχείρηση διέπραξε τις ακόλουθες παραβάσεις:

Φορολογικό έτος 2015 (Χρήση 01/01/2015 έως 31/12/2015)

1. Λήψη τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ: και Α.Ε. με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας: 690.929,50€ πλέον Φ.Π.Α.: 60.116,64€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015.
2. Έκδοση εννέα (9) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής προς τις επιχειρήσεις Α.Ε. με ΑΦΜ: και Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 349.361,30€ πλέον ΦΠΑ 45.416,98€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015.
3. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδων σε άγνωστο πλήθος πελατών για την πώληση 360kg πυρηνέλαιου συνολικής αξίας 234,00€ στις 31/12/2015, ως η διαφορά του τελικού αποθέματος του εμπορεύματος (55.790kg), χρήσης 2015, με το άθροισμα των πωλήσεων προς την Α.Ε. (28.200+27950), η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 207,07€ πλέον ΦΠΑ 26,91€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,3, 5,7,8,9,11,12,13,14,15 και 40 του ν.4308/2014 και των άρθρων 1,2,8,9,10,11 και 13 του ν.4174/2013, όπως ισχύει.
4. Μία παράβαση για την μη έκδοση τίτλου κτήσης για την προμήθεια ποσοτήτων «Πυρηνέλαιου» από άγνωστους προμηθευτές, χωρίς η επιχείρηση να λάβει τα σχετικά παραστατικά αξίας, για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις 56.130kg και 259.720kg που αποδεδειγμένα πραγματοποίησε προς τον πελάτη της, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του ν.4308/2013, σύμφωνα με τις ημερολογιακές εγγραφές.

Φορολογικό έτος 2016 (Χρήση 01/01/2016 έως 31/12/2016)

1. Λήψη δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ: και «.....» Α.Ε. με ΑΦΜ: για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 295.482,00€ πλέον Φ.Π.Α 43.212,66€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του

N.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015.

2. Μία παράβαση μη έκδοση τίτλου κτήσης 66.984kg πυρηνόξυλου αξίας 2.679,36€ από άγνωστους προμηθευτές χωρίς να λάβει ή να εκδώσει τα σχετικά παραστατικά αξίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του Ν. 4308/2013.

Φορολογικό έτος 2017 (Χρήση 01/01/2017 έως 31/12/2017)

1. Λήψη δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ....., «..... ΑΕ» με ΑΦΜ: και «..... Α.Ε. με ΑΦΜ: για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 325.126,00€ πλέον Φ.Π.Α 46.297,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015.
2. Έκδοση δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, για πωλήσεις προς τις επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 548.576,10€ πλέον Φ.Π.Α 71.314,90€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης.
3. Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων σε άγνωστο πλήθος συναλλαγών για πωλήσεις 120.060kg πυρηνόξυλου με γνωστή την αποκρυσταλλώσιμη αξία 4.802,40€, και ΦΠΑ 624,31€, όπως διαμορφώθηκε από το υπόλοιπο αποθέματος στις 10/11/2017 ήτοι: 120.060kg, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρων 1,3, 5,7,8,9,11,12,13,14,15 και 40 του Ν.4308/2014, όπως ισχύει και των άρθρων 1,2,8,9,10,11 και 13 του Ν.4174/2013.
4. Μία παράβαση για τη μη έκδοση τίτλου κτήσης για την προμήθεια: α) ποσότητας 70kg αξίας 350,00€ παρθένου ελαιόλαδου από άγνωστους προμηθευτές, το οποίο διέθεσε σε πελάτη της στις 10/02/2017 και β) ποσότητας 29.620kg συνολικής καθαρής αξίας 87.971,40€ βιομηχανικού ελαιόλαδου το οποίο διέθεσε στον πελάτη της Α.Ε. χωρίς η επιχείρηση να λάβει τα σχετικά παραστατικά αξίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του Ν.4308/2013.

Φορολογικό έτος 2018 (Χρήση 01/01/2018 έως 31/12/2018)

1. Λήψη είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ: Α.Ε. με ΑΦΜ: και «..... ΑΕ» με ΑΦΜ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.261.976,00€ πλέον Φ.Π.Α 173.846,88€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης.
2. Έκδοση έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς την «.....» και την Α.Ε, συνολικής καθαρής αξίας 352.872,50€ πλέον Φ.Π.Α. 74.473,43€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ.1,2,5,8 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του α.55,55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων

και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης.

3. Μία παράβαση για τη μη έκδοση τίτλου κτήσης για την προμήθεια: α) 161.712kg αξίας 539.835,70€ παρθένου ελαιόλαδου, το οποίο διέθεσε στον πελάτη της Ο.Ε. στις 24/03/2018, β) 440.464 kg πυρηνέλαιου αξίας 787.954,38€, το οποίο διέθεσε στον πελάτη από 01/02/2018 έως 05/03/2018 και γ) 101.940kg αξίας 329.248,40€ παρθένου ελαιόλαδου, το οποίο διέθεσε στον πελάτη της SA από 16/03/2018 έως 20/04/2018, χωρίς η επιχείρηση να λάβει τα σχετικά παραστατικά αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,5 και 8 του ν.4308/2013, όπως προέκυψε από τις αντίστοιχες επεξεργασίες των κατασχεθέντων και συγκεκριμένα από το ημερολόγιο εγγραφών της ελεγχόμενης. «

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας δυνάμει της υπ' αριθ. /13.05.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της διενήργησε έλεγχο για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ και δραστηριότητα «.....» για τα φορολογικά έτη από 01.01.2006-31.12.2017. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. Πρωτ..... /07.10.2019 έγγραφο από την Αρχή Καταπολέμησης Εσόδων από Εγκληματικές δραστηριότητες Α' μονάδα, προκειμένου να διεξαχθεί έρευνα για εντοπισμό φοροδιαφυγής στις επιχειρήσεις «.....» και «.....», σύμφωνα με το οποίο: «οι επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχει ο, προβαίνουν σε έκδοση τιμολογίων η μια στην άλλη, καθιστώντας τες ως κύριους προμηθευτές. Γίνεται μνεία ότι ο ανωτέρω έχει στην κατοχή του την πλειοψηφία των μετοχών των εταιρειών, «.....» αναφέρει μεταξύ άλλων: «Η επιχείρηση» με ΑΦΜ, είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη φορολογικά και δεν παρουσιάζει αγορές/ενδοκοινοτικές αποκτήσεις/εισαγωγές από τρίτες χώρες. Από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, προκύπτει ότι δεν υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, αλλά ούτε και δηλώσεις εισοδήματος. Επίσης δεν διαθέτει υλικοτεχνική υποδομή ανάλογη με την αξία των αγαθών που διέθεσε. Επιπλέον από το 2005 βρίσκεται σε καθεστώς Εκκαθάρισης. Πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις προκειμένου να χαρακτηριστεί ως μια «πιθανώς εικονική» επιχείρηση και η έκδοση από και προς αυτήν γίνεται με σκοπό τη μη απόδοση ΦΠΑ, φόρου εισοδήματος και ίσως ασφαλιστικών εισφορών». Συνεπεία του εν λόγω ελέγχου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 22.07.2021 έκθεση ελέγχου έρευνας της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ σχετικά με την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΑΕ», η οποία τυγχάνει προμηθευτής της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν τα εξής:

- «Βρίσκεται υπό καθεστώς εκκαθάρισης από 30/06/2005, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 784 εδ. β Αστικού Κώδικα «η προσωπικότητα της εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης». Συνεπώς κατά το στάδιο της εκκαθάρισης η εταιρεία διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα. Αυτό που αλλάζει είναι ο εταιρικός της σκοπός, ο οποίος αντικαθίσταται από το σκοπό της εκκαθάρισης. Επομένως, οι εκκαθαριστές της εταιρείας δεν μπορούν πλέον να προβαίνουν σε πράξεις διαχείρισης ή να συνεχίζουν την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης. Αντίθετα, έχουν την υποχρέωση να διατηρούν τα στοιχεία του ενεργητικού της εταιρικής περιουσίας και να προβαίνουν σε όλες τις πράξεις εκκαθάρισης που κρίνονται απαραίτητες για την επίτευξη του σκοπού της. Κατά συνέπεια δεν είναι δυνατόν η ελεγχόμενη επιχείρηση να εμπορεύεται οποιοδήποτε αντικείμενο συναλλακτικής δραστηριότητας, παρά μόνο να εκποιεί ίσως, για τους σκοπούς της εκκαθάρισης και μόνο, κάποια πάγια στοιχεία ενεργητικού, τα οποία ο έλεγχος δεν είναι

σε θέση να γνωρίζει αν υφίστανται, λόγω μη προσκόμισης οποιουδήποτε στοιχείου, βιβλίου ή αρχείου από την οντότητα.

- Δεν ανευρέθηκε εγκατάσταση της ελεγχόμενης οντότητας. Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, από την επιτόπια έρευνα που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας Α' Υποδιεύθυνση Τρίπολης στην δηλωθείσα έδρα της (.....) δεν ανευρέθηκε η εν λόγω εταιρεία, αλλά κάποιο γραφείο κλειστό, το οποίο εμφανίζονταν ως χώρος στέγασης των εξής εταιρειών, βάσει των αναρτημένων πινακίδων: «.....». Ενώ σύμφωνα με το με Αρ. Πρωτ.:/27-05-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, δεν έχει δηλωθεί κάποια μεταβολή έδρας στο Μητρώο μετά την 06/08/2003. Επιπλέον, από τα στοιχεία που συλλέξαμε, προκύπτει κάποιος χώρος, ο οποίος βρίσκεται στο χλμ Εθνικής οδού και είναι δηλωμένος ως υποκατάστημα, αλλά κατόπιν επιτόπιου ελέγχου από συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για, εγκαταλελειμμένο προ δεκαετίας περίπου οίκημα, σύμφωνα με πληροφορίες περιοίκων. Επίσης, από την έρευνα δεν προέκυψαν άλλοι αποθηκευτικοί χώροι. Συνεπώς, δεν είναι δυνατόν να φυλάσσονται κάπου πιθανά εμπορεύματα, τα οποία ίσως να αποτελούνταν και από ευπαθή προϊόντα. βάσει αντικειμένου κύριας δραστηριότητας («.....»), ούτε να είναι εγκατεστημένα τυχόν μηχανήματα και πάγιος εξοπλισμός της επιχείρησης. Η δε διεύθυνση κατοικίας της», η οποία εμφανίζεται στα στοιχεία από το Γ.Ε.ΜΗ. ως έδρα της ελεγχόμενης λόγω εκκαθάρισής της, δεν διαπιστώθηκε να λειτουργεί ως εταιρεία, παρά μόνον ως κατοικία. Συμπερασματικά, δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση με την απαραίτητη υποδομή για την αποθήκευση και διακίνησή των εμπορευμάτων που φέρεται να πώλησε.
- Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ./17-05-2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, η οποία θυροκολλήθηκε στην διεύθυνση κατοικίας της εκκαθαρίστριας: , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Δεν υπάρχουν στοιχεία που να στηρίζουν την ύπαρξη πάγιου εξοπλισμού / μηχανημάτων, καθώς δεν προσκομίστηκαν βιβλία ή αρχείο παγίων ούτε υπάρχει χώρος που θα μπορούσαν αυτά να είναι εγκατεστημένα. Όμως ακόμα και στην περίπτωσης τυχόν ύπαρξης και πώλησης αυτών, η αξία κτήσης τους θα είχε ήδη αποσβεστεί πλήρως, η δε τρέχουσα αξία τους θα ήταν μηδαμινή λόγω παλαιώσής τους.
- Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών (με στοιχεία της ελεγχόμενης) από δηλώσεις τρίτων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 καθώς και τα στοιχεία εσόδων και εξόδων των αντισυμβαλλομένων (ΜΥΦ) και τα στοιχεία από το πληροφοριακό σύστημα Εlenxis της Υπηρεσίας, οι δηλωθείσες αγορές από τους αντισυμβαλλόμενους της ελεγχόμενης είναι πολύ μικρής αξίας και δεν επαρκούν για να καλύψουν τις πωλήσεις της - ίσως να αφορούν και δαπάνες, ενώ δεν πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε εισαγωγές από τρίτες χώρες, σύμφωνα με το με Αρ. Πρωτ.:/02-072021 έγγραφο της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. Κατόπιν τούτων, δεν υφίστανται διαθέσιμα προς πώληση αποθέματα. Επιπλέον από τις ως άνω καταστάσεις προκύπτει ότι οι πωλήσεις αφορούν ως επί το πλείστον συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών («..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ.....» με Α.Φ.Μ....., «.....» με Α.Φ.Μ.,:, «.....Α.Ε.» με Α.Φ.Μ.:».
- Βάσει των δεδομένων από το σύστημα taxis της Υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα, πλην ενός Ι.Χ. Αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας: που

βρίσκεται σε ακινησία από 30/12/2016, ούτε επέδειξε τυχόν ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μηχανημάτων / φορητών αυτοκινήτων ούτε φορολογικά στοιχεία που να προκύπτουν καταβολές μισθωμάτων ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων / αυτοκινήτων για την μεταφορά των φερόμενων πωλήσεων εμπορευμάτων ή μηχανημάτων.

- Δεν διαθέτει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (δεδομένου και του ότι δεν υφίσταται χώρος στέγασης αυτής) για την εκτέλεση εργασιών πώλησης εμπορευμάτων και μηχανημάτων. Ουδέποτε έχει απασχολήσει τεχνικο-υπαλληλικο-εργατικό προσωπικό, όπως προκύπτει από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας μας) και το οποίο επιβεβαιώνεται από την με Αρ. Πρωτ. της Υπηρεσίας μας: / 06-07-2021 επιστολή του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.).
- Δεν έχει υποβάλλει Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα {οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 έως 31/12/2006) έως και φορολογικό έτος 2017}, κατά παράβαση των διατάξεων των: Ν. 2238/1994, Ν. 4172/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2006 έως και 2013 και περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. από τον Ιούνιο (6ο) 2007 έως και Δεκέμβριο (12ο) 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000. ...
- Η εξόφληση των τιμολογίων από τις λήπτριες επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως ύψους που ανέρχονταν η αξία αυτών, έγινε κατά κύριο λόγο με μετρητά (είσπραξη μετρητών), όπως προκύπτει από το με Αρ. Πρωτ.: ΕΜΠ/11-06-2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς η οντότητα δεν προσκόμισε δικαιολογητικά και στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησης των εκδοθέντων από αυτήν στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §2 του Π.Δ. 186/1992 και όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του Ν. 3842/2010, όπως ίσχυε και με τις εκάστοτε τροποποιήσεις, όπως ισχύει, των διατάξεων του άρθρου 10 §8 του Ν. 4093/2012 και των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013.
- Επιπλέον, από το με Αρ. Πρωτ.: ΕΜΠ/11-06-2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που αφορά τις συναλλαγές των ληπτριών επιχειρήσεων, όπως απεικονίζονται στις λογιστικές εγγραφές μετά από επεξεργασία των κατασχεθέντων βιβλίων που διενήργησε η ανωτέρω Υπηρεσία, προκύπτει ότι η έκδοση τιμολογίων της ελεγχόμενης οντότητας λαμβάνει χώρα κυρίως το τελευταίο τρίμηνο κάθε έτους με προφανή σκοπό την αύξηση των φορολογητέων εισροών των ληπτών και την μη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α. Ενδεικτικά αναφέρεται η επιχείρηση «..... ΑΒΕΕ», η οποία παρουσιάζει αγορές από το Νοέμβριο του 2016 και από τον Οκτώβριο του 2017 και η «..... Α.Ε.», η οποία έχει αγορές τον Δεκέμβριο του 2017 με αριθμό τιμολογίου «1». Άξιο αναφοράς είναι και το γεγονός ότι ενώ πρόκειται για πωλήσεις που υλοποιούνται στο τέλος του έτους τα τιμολόγια έκδοσης είναι αριθμημένα με νούμερα «έναρης», ξεκινάνε δηλαδή από τον αριθμό ένα (1) και φτάνουν μέχρι τον αριθμό που αντιστοιχεί στα τιμολόγια που κατέχει ο κάθε λήπτης. Ουσιαστικά είναι σα να μην υπάρχει καμία άλλη συναλλαγή για την ελεγχόμενη, παρά μόνο οι συγκεκριμένες μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών. Επίσης, από τις λογιστικές εγγραφές των εκδοθέντων τιμολογίων διαπιστώνεται ότι έχουν καταχωρηθεί εκδοθέντα τιμολόγια Νο ... και Νο στην εταιρεία «..... ΑΒΕΕ» τόσο την 01/06/2015 (αρ. Ημερ. Εγγ.) και 12/06/2015 (αρ. Ημερ. Εγγ.) αντίστοιχα όσο και την 02/12/2015 (αρ. Ημερ. Εγγ.) και 04/12/2015 (αρ. Ημερ. Εγγ.) αντίστοιχα. Οι αριθμοί εκδοθέντων τιμολογίων, δηλαδή, συμπίπτουν εντός του έτους.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συμπέρανε ότι η ελεγχόμενη οντότητα κατά το χρονικό διάστημα 2006 έως και 2017, είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο, όσον αφορά την δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθώς αφενός τελεί υπό καθεστώς εκκαθάρισης και αφετέρου δεν είχε τη δυνατότητα, όπως προκύπτει από τον κύκλο εργασιών της, να πραγματοποιεί τις παραπάνω πωλήσεις. Η εταιρεία με την με την επωνυμία «..... ΑΕ» με ΑΦΜ για το προαναφερθέν χρονικό διάστημα (2006 έως και 2017) δραστηριοποιήθηκε αποκλειστικά στην έκδοση διακοσίων εβδομήντα έξι (276) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 8.826.844,45 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.763.625,64 ευρώ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.». Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη από τη λήψη εικονικών στοιχείων από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: κατά το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014 και λόγω εφαρμογής της παρ. 10 του άρθρου 70 του ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) όπως ίσχυε στη χρήση 2012, της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ (ν.4093/2012) όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, σύμφωνα με τις οποίες υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των τηρηθέντων βιβλίων των χρήσεων 2012 και 2013, μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φορών (σχετική η ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ ΕΞ 2015 /21.10.2015), κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/24.4.2023 Πρόσκληση παροχής στοιχείων, με την οποία της ζητήσαμε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, που αφορούν τις συναλλαγές της με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014. Η παραπάνω πρόσκληση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, η οποία απέστειλε την με Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2023/5.10.2023 Εξώδικη Δήλωση-Πρόσκληση, όπου αναφέρει: « ...Σχετικά με το συνημμένο 2 σας ενημερώνουμε ότι το 2021 ή υπάλληλος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κατάσχε από το άνω λογιστικό γραφείο, τα φορολογικά έγγραφα μέχρι το 2018, διότι είχε καταγγελιά ότι η εταιρεία ελάμβανε εικονικά τιμολόγια από την εταιρεία Το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων κατόπιν αιτήσεως της κυρίας απεστάλησαν στο γραφείο της από εμένα και με εταιρείες ταχυδεμάτων. Προσφάτως δε μου είχε ζητηθεί από την κυρία και να τους υπογράψω εκθέσεις κατασχέσεων. Οτιδήποτε λοιπόν χρειάζεσθε μέχρι το 2018 είναι στην κατοχή της κυρίας, από την οποία μπορείτε να τα ζητήσετε». Ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου (στις σελ. στις σελ 10, 11 και 12, της με ημερομηνία θεώρησης 22/07/2021 Έκθεση Ελέγχου -Έρευνας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και Ν. 4337/2015), αντικρούεται πλήρως και στοιχειοθετημένα ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας από την υπηρεσία Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΞ 2023/24.4.2023 Πρόσκληση παροχής στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 14 παρ. 1 και 2 και άρθρο 24 παρ. 1,2 του 4987/2022, με αποτέλεσμα να καταστεί δυσχερής η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων των υπό κρίση συναλλαγών στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2012 έως 2013, συνεπώς, ο έλεγχος προέβη σε αξιοποίηση οποιουδήποτε διαθέσιμου στοιχείου, προκειμένου να προσδιορισθεί η επίπτωση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα το με αριθμό/19.10.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων και Προστίμων, ωστόσο

η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της εκ του νόμου τασσόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 22.07.2021 Έκθεση Ελέγχου Έρευνας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ για τις χρήσεις 2006 έως και 2017 (η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με το αριθ. πρωτ./23.07.2021 έγγραφο), διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους. Μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων είναι και η προσφεύγουσα οντότητα, η οποία για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015, έλαβε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία:

- Κατά την χρήση 2008 έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 26.145,00 ευρώ
- Κατά την χρήση 2009 έλαβε δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 512.540,50 ευρώ
- Κατά την χρήση 2010 έλαβε δεκατρία(13) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 766.241,50 ευρώ
- Κατά την χρήση 2011 έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 539.000,00 ευρώ
- Κατά την χρήση 2012 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας 82.300,00 ευρώ
- Κατά την χρήση 2013 έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 428.100,00 ευρώ
- Κατά την χρήση 2014 έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 574.100,00 ευρώ
- Κατά την χρήση 2015 έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 153.351,00 ευρώ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και καταλογισμό προστίμων για παραβάσεις αναγόμενες στα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01.01-31.12.2012 και 01.01-31.12.2013) και στα φορολογικά έτη 2014-2016 έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη από τα άρθρα 84 παρ. 1 του ν.2238/1994, 57 παρ. 1 του ν.2859/2000, 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, 36 παρ. 1 και 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (ήδη ν.4987/2022) πενταετή παραγραφή, δεδομένου ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία για τον έλεγχο της εταιρείας και πέραν της πενταετίας.
2. Σε κάθε περίπτωση αρνείται ως αόριστες και αβάσιμες τις αποδιδόμενες παραβάσεις, οι οποίες συντέλεσαν στην γενική αναμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων των χρήσεων 2012-2018 περί λήψης δήθεν εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων. Η κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν αιτιολογείται από τον έλεγχο αλλά γίνεται ολοσχερής και άκριτη αποδοχή των πορισμάτων των ελέγχων που φέρεται να πραγματοποιήσαν τα δύο παραρτήματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (Πατρών και Αττικής) στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Άλλωστε η κρίση αυτή αποτελεί πλάνη περί τα πράγματα, οφειλόμενη αφενός μεν σε πλημμελή επεξεργασία των κατασχεμένων στοιχείων της και αφετέρου στην παντελή έλλειψη κάθε συνεννόησης και

συνεργασίας του ελέγχου με την υπάλληλο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία είχε ήδη από το τέλος του έτους 2021 κατάσχει το σύνολο των φορολογικών στοιχείων και αρχείων μέχρι και του φορολογικού έτους 2018. Σε κάθε περίπτωση ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία απεικονίζουν πραγματικές και ήδη διενεργηθείσες συναλλαγές. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β' του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), το νόμιμο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δεν δύναται να αναιρεθεί σε περίπτωση που εδράζεται, έστω, σε φορολογικό στοιχείο που, ακόμη και εάν αμφισβητείται ως «εικονικό», πάντως συνιστά «αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου».

3. Η επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ αποκλείει την παράλληλη επιβολή και προστίμων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017.
4. Οι υπ' αριθ./20.12.2023,/20.12.2023 και/20.12.2023 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ είναι νομικά πλημμελής, διότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά, διότι απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν αληθινά με αντισυμβαλλόμενη την, καθόλα συναλλακτικά υπαρκτή, εταιρεία «.....». Επικουρικά ισχυρίζεται ότι στην αδόκητη περίπτωση που δεν ακυρωθούν, πρέπει τουλάχιστον να μεταρρυθμιστούν οι πράξεις και να μειωθούν τα επιβληθέντα πρόστιμα κατά το ήμισυ, διότι σε κανένα σημείο της συνοδευτικής έκθεσης ελέγχου δεν αιτιολογείται η «υποτροπή» που δήθεν υπέπεσε η επιχείρηση με αποτέλεσμα να διπλασιαστεί παρανόμως το επιβληθέν ποσό προστίμου. Στην περίπτωση της ουδόλως μπορεί να δικαιολογηθεί η επιβολή διπλάσιου προστίμου λόγω υποτροπής, καθόσον δεν έχει προηγηθεί καν μια «αρχική πράξη», ώστε να μπορεί να γίνει βασίμως λόγος για διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας. Σε περίπτωση δε που ήθελε θεωρήσει η καταλογίζουσα Αρχή ως «αρχική πράξη» είτε την υπ' αριθ./29.12.2021 Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, είτε την υπ' αριθ./64/27.06.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 της ίδιας Υπηρεσίας, και πάλι δεν μπορεί να γίνει λόγος περί υποτροπής, αφού οι αποδιδόμενες παραβάσεις, αφενός μεν αφορούν σε άλλο φορολογικό έτος (2015) και, αφετέρου, οι άνω πράξεις δεν έχουν καταστεί οριστικές, αφού εκκρεμούν κατ' αυτών αντίστοιχα ένδικα και ενδικοφανή βοηθήματα, με τα οποία αμφισβητούνται οι πράξεις αυτές στην ουσία τους.
5. Ειδικά η υπ' αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, πρέπει να ακυρωθεί διότι η αιτιολογία επιβολής του προστίμου αυτού είναι παντελώς αβάσιμη, καθόσον όπως συνομολογείται από τον έλεγχο, η επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση με την επίδοση της από 05.10.2023 εξώδικης δήλωσης, με την οποία επισήμανε στον έλεγχο ότι τα αιτούμενα στοιχεία και αρχεία δε βρίσκονταν στα χέρια της, προκειμένου να τα προσκομίσει αφού είχαν ήδη αποτελέσει αντικείμενο κατάσχεσης από την υπάλληλο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις λεκτέα τα εξής:

- όσον αφορά τον ισχυρισμό της περί παραγραφής, στην προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία όπως αυτά περιλαμβάνονται στα ανωτέρω αναφερόμενα Πληροφοριακά Δελτία, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο κρινόμενος έλεγχος από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης με τα αριθ. πρωτ. εισ./23.07.2021 (το με αρ. πρωτ./23.07.2021 έγγραφο του τμήματος Α1 Ερευνών της Υπηρεσίας Ερευνών και

Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας (ΥΕΔΔΕ), με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 22.07.2021 Έκθεση Ελέγχου – Έρευνας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ., ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν.4337/2015, που συντάχθηκε στα πλαίσια ελέγχου της επιχείρησης «..... AE») &/18.08.2021 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και με τα αριθ. πρωτ. εισ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2022/08.12.2022 & ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2022/08.12.2022 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και συνεπώς :

α)για τα έτη **2012 και 2013** έχουν σε κάθε περίπτωση εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και 48 και 57 του ΦΠΑ καθότι τα εν λόγω στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε τις υπό κρίση πράξεις μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, χωρίς να εξετάζεται για την έκδοση πράξεων για τα εν λόγω έτη, το ύψος του κυρίου φόρου. Στην περίπτωση που δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των συμπληρωματικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 και 66 του ΚΦΔ και των σχετικών οδηγιών της Διοίκησης για την παραγραφή των εν λόγω ετών εξετάζεται εάν υφίσταται φοροδιαφυγή. Εν προκειμένω για τις εκδοθείσες πράξεις φόρων και προστίμων που αφορούν στα έτη 2012 και 2013 δεν υφίσταται θέμα παραγραφής.

β)για τα φορολογικά έτη **2014-2016** έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις οποίες 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 υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 και 66 του ΚΦΔ περί δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής και ως προς την έκδοση των πράξεων που αφορούν στην επιβολή των σχετικών προστίμων λήψης εικονικών και πράξεις εκδίδονται σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης πράξεις ανεξαρτήτως ύψους φοροδιαφυγής, ενώ ως προς τον καταλογισμό των φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ πράξεις εκδίδονται στην περίπτωση που το ύψος του κυρίου φόρου ξεπερνά τα όρια της παρ.3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Εν προκειμένω για φορολογικό έτος **2016** και ως προς τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής καθώς το ύψος του κυρίου φόρου είναι κάτω των ορίων που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 1 και 3 του ΚΦΔ. Κατόπιν των ανωτέρω ως προς την με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό κυρίου φόρου 85.689,78 ευρώ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής **βασίμως προβάλλεται και γίνεται εν μέρει δεκτός.**

- ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών στηρίχθηκε εν προκειμένω στην συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων των στοιχείων και πορισμάτων των ελεγκτικών αρχών που είχε στη διάθεσή της, συμπεριλαμβανομένων των έγγραφων υπομνημάτων της προσφεύγουσας, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει καθόλα αόριστος,

αβάσιμος, αναπόδεικτος και απορριπτέος. Περαιτέρω, όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης στο εισόδημα ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν.4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία (άρθρο 32§1 περ. β' ν.2859/2000 ΠΟΛ 1097/2016).

- ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σημειώνεται ότι το πρόστιμο Φ.Π.Α. του αρ. 79 παρ. 1 Ν. 4474/2017, είναι παρακολουθηματικού χαρακτήρα και ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (χρήσεις έως 25.7.2013) και στην περ δ) της παρ.2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ (για παραβάσεις από 26.7.2013 έως 16.10.2015) και είναι διαφορετικό του προστίμου εκείνου που ορίζεται στην περ. γ) της παρ, 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. Στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, αναφέρεται δε ότι η περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (δηλαδή μέχρι 17/10/2015) και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της ότι η επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ αποκλείει την παράλληλη επιβολή και προστίμων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017. είναι αβάσιμος και απορριπτέος.
- ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, η οποία αμφισβητεί και αρνείται την αποδιδόμενη παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ισχυριζόμενη την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ωστόσο τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται ο εν λόγω ισχυρισμός της. Όσον δε αφορά τον ισχυρισμό της περί μείωσης των επιβληθέντων προστίμων λόγω μη αιτιολόγησης της υποτροπής, της παρ. 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., σημειώνουμε ότι για να υφίσταται υποτροπή και να στοιχειοθετείται η σχετική κύρωση θα πρέπει στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου να διαπιστώνεται ότι ο φορολογούμενος εξακολουθεί και παραβατεί παρά το γεγονός ότι έχει λάβει γνώση τις συνέπειες της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης. Εν προκειμένω σε βάρος της προσφεύγουσας έχει ήδη εκδοθεί σε προγενέστερο χρόνο η με αριθ./27-06-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου από 01.01.2015-16.10.2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ίσο με δύο χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (2.500,00 €), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: α) λήψη τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 690.929,50 € πλέον ΦΠΑ 60.116,64 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....» με ΑΦΜ, και «.....» με ΑΦΜ, και β) έκδοση εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τις οντότητες «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 349.361,30 € πλέον ΦΠΑ 45.416,98 €. Οι ως άνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ

του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/10.05.2022 και των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ. Συνεπεία της ανωτέρω οριστικής πράξης η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι υφίσταται υποτροπή και κατά την έκδοση των υπό κρίση πράξεων που αφορούν σε λήψη εικονικών στα έτη 2012, 2013 και 2014 εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.3 του ΚΦΔ. Ωστόσο κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης, εν προκειμένω η συντέλεση της παράβασης πραγματοποιήθηκε στα έτη 2012 και 2013 και 2014 ήτοι έτη προγενέστερα του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης ως εκ τούτου δεν στοιχειοθετείται υποτροπή και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως **προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.**

- ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος προκειμένου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης από τη λήψη εικονικών στοιχείων από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: κατά το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014 και λόγω εφαρμογής της παρ. 10 του άρθρου 70 του ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) όπως ίσχυε στη χρήση 2012, της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ (ν.4093/2012) όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, σύμφωνα με τις οποίες υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των τηρηθέντων βιβλίων των χρήσεων 2012 και 2013, μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φορών (σχετική η ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ ΕΞ 2015 /21.10.2015), κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/24.4.2023 Πρόσκληση παροχής στοιχείων, με την οποία της ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, που αφορούν τις συναλλαγές της με την επιχείρηση «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ.: κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014. Η παραπάνω πρόσκληση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, η οποία απέστειλε την με Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2023/5.10.2023 Εξώδικη Δήλωση-Πρόσκληση, όπου αναφέρει τα εξής: « ...Σχετικά με το συνημμένο 2 σας ενημερώνουμε ότι το 2021 ή υπάλληλος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατάσχε από το άνω λογιστικό γραφείο, τα φορολογικά έγγραφα μέχρι το 2018, διότι είχε καταγγελιά ότι η εταιρεία ελάμβανε εικονικά τιμολόγια από την εταιρεία Α.Ε.». Το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων κατόπιν αιτήσεως της κυρίας απεστάλησαν στο γραφείο της από εμένα και με εταιρείες ταχυδεμάτων. Προσφάτως δε μου ζητηθεί από την κυρία και να τους υπογράψω εκθέσεις κατασχέσεων. Οτιδήποτε λοιπόν χρειάζεσθε μέχρι το 2018 είναι στην κατοχή της κυρίας, από την οποία μπορείτε να τα ζητήσετε». Ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου (στις σελ. στις σελ 10, 11 και 12, της με ημερομηνία θεώρησης 22/07/2021 Έκθεση Ελέγχου –Έρευνας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και Ν. 4337/2015), αντικρούεται πλήρως και στοιχειοθετημένα ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας από την υπηρεσία Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην Α.Π.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/24.4.2023 Πρόσκληση παροχής στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 14 παρ. 1 και 2 και άρθρο 24 παρ. 1,2 του 4987/2022, με αποτέλεσμα να καταστεί δυσχερής η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων των υπό κρίση συναλλαγών στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2012 έως 2013, συνεπώς, ο έλεγχος προέβη σε αξιοποίηση οποιουδήποτε διαθέσιμου

στοιχείου, προκειμένου να προσδιορισθεί η επίπτωση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις και ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος της το προσβαλλόμενο πρόστιμο ενώ οι ισχυρισμοί της περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20.12.2023 εκθέσεων ελέγχου και συγκεκριμένα: α) της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος βάσει του ν.2238/92, ν.4172/13 & άρθρα 23-25 & 66 ν.4987/2022, β) της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει ν.2859/2000 & άρθρα 23 - 25 & 66 ν.4987/22, γ) της έκθεσης μερικού ελέγχου βάσει Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4174/2013, ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) & ν.4337/2015 και δ) της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 19.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην, οδός, αριθ....., και συγκεκριμένα:

α) απόρριψη αυτής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 - 31.12.2012, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013),

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012,

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013,

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014,

-της υπ' αριθ./20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστικής πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015,

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023,

-της υπ' αριθ. /21.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023,

β) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, λόγω παραγραφής.

γ) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των παρακάτω:

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012),

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013),

-της υπ' αριθ. /20.12.2023 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2014.

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

Οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012)

- Εισόδημα**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-9.798,66	219.014,61	228.813,27
Φόρος εισοδήματος		43.802,92	43.802,92
Προκαταβολή φόρου			
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011			
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		52.563,50	52.563,50
Σύνολο φόρων για καταβολή		96.366,42	96.366,42

(ως η υπ' αριθ. /20.12.2023 Οριστική πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

- **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	93.105,50	31.242,10	61.863,40
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή			
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	93.105,50	31.242,10	61.863,40

(ως η με αριθ. /20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 παρ. 1 του ν.4472/2017) 9.464,50 €**

(ως η με αριθ. /20.12.2023 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 2.500,00 €**

(τροποποίηση της με αριθ. /20.12.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013)

- **Εισόδημα**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	15.018,99	452.917,65	437.898,66
Φόρος εισοδήματος	3.904,94	117.758,59	113.853,65
Προκαταβολή φόρου	3.123,95	3.123,95	
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	1.600,00	1.600,00	
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		136.624,38	136.624,38
Σύνολο φόρων για καταβολή	8.628,89	259.106,92	250.478,03

(ως η με αριθ. /20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	31.782,69		31.782,69

Χρεωστικό υπόλοιπο		96.586,70	96.586,70
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		115.904,04	115.904,04
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		212.490,74	212.490,74
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	31.782,69		31.782,69

(ως η με αριθ. /20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 παρ. 1 του ν.4472/2017) 39.060,50 €**

(ως η με αριθ. /20.12.2023 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 2.500,00 €**

(τροποποίηση της η με αριθ. /20.12.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2014 (01.01.2014 – 31.12.2014)

- **Εισόδημα**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	9750,88	583.850,88	574.100,00
Φόρος εισοδήματος Πιστωτικό ποσό	588,72		149.266,00
Φόρος εισοδήματος Χρεωστικό ποσό		148.677,28	
Προκαταβολή φόρου	2.535,23	2.535,23	
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	1.600,00	1.600,00	
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		44.779,80	44.779,80
Σύνολο φόρων για καταβολή	3.546,51	197.592,31	194.045,80

(ως η με αριθ. /20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	19.785,02		19.785,02
Χρεωστικό υπόλοιπο		125.670,67	125.670,67
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		37.701,20	37.701,20
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		163.371,87	163.371,87
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	19.785,02		19.785,02

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 παρ. 1 του ν.4472/2017) 56.836,50 €**

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 2.500,00 €**

(τροποποίηση της με αριθ./20.12.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2015 (01.01.2015 – 31.12.2015)

- **Εισόδημα**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	2.446,51	693.583,08	691.136,57
Φόρος εισοδήματος Πιστωτικό ποσό	1.825,74		200.426,60
Φόρος εισοδήματος Χρεωστικό ποσό		198.603,86	
Προκαταβολή φόρου	709,49	709,49	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	102,00	102,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	20,40	20,40	
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	1.600,00	1.600,00	
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		100.214,80	100.214,80
Σύνολο φόρων για καταβολή	606,15	301.250,55	300.644,40

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	49.967,85	2.158,39	47.809,46
Χρεωστικό υπόλοιπο		42.247,98	42.247,89
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		12.815,77	12.815,77
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		55.063,75	55.063,75
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	49.967,85	2.158,39	47.809,46

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 παρ. 1 του ν.4472/2017) 30.058,32 €**

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2016 (01.01.2016 – 31.12.2016)

- **Εισόδημα**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	8.961,01	304.443,01	8.961,01	0,00
Φόρος εισοδήματος Πιστωτικό ποσό				0,00
Φόρος εισοδήματος Χρεωστικό ποσό	1.889,20	87.578,98	1.889,20	
Προκαταβολή φόρου	2.598,69	2.598,69	2.598,69	0,00
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		42.844,89		0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή	6.087,89	134.622,56	6.087,89	0,00

(ακύρωση της με αριθ./20.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	102.821,16	11.799,04	91.022,12
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή			
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	102.821,16	11.799,04	91.022,12

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2017 (01.01.2017 – 31.12.2017)

- **Εισόδημα**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	10.139,13	340.067,53	329.928,40

Φόρος εισοδήματος Πιστωτικό ποσό			95.679,23
Φόρος εισοδήματος Χρεωστικό ποσό	341,66	96.020,89	
Προκαταβολή φόρου	3.056,35	3.056,35	
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	1.600,00	1.600,00	
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		47.839,62	47.839,62
Σύνολο φόρων για καταβολή	4.998,01	148.516,86	143.518,85

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	60.117,98	230,35	59.887,63
Χρεωστικό υπόλοιπο		53.534,33	53.534,33
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		26.767,17	26.767,17
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		80.301,50	80.301,50
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	60.117,98	230,35	59.887,63

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2018 (01.01.2018 – 31.12.2018)

- **Εισόδημα**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	4.544,14	1.266.520,14	1.261.976,00
Φόρος εισοδήματος Πιστωτικό ποσό	1.738,55		365.973,04
Φόρος εισοδήματος Χρεωστικό ποσό		364.234,49	
Προκαταβολή φόρου	1.251,91	1.251,91	
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	1.600,00	1.600,00	
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		182.986,52	182.986,52
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.113,36	550.072,92	548.959,56

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	-------------	---------

Πιστωτικό υπόλοιπο	217.109,63	11.513,36	205.596,27
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή			
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	153.679,77	11.513,36	142.166,41
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	63.429,86		63.429,86

(ως η με αριθ./20.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2023

- Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 2.000,00 €

(ως η με αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

- Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 2.000,00 €

(ως η με αριθ./20.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΠΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.