



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 14 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1420

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με έδρα κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012,

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013,
- του με αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012,
- του με αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013,
- της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012,
- της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013,
- της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. αρχική εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η οποία λόγω έναρξης λειτουργίας των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθ. Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε για τις χρήσεις 2012 – 2013, έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της εν λόγω εταιρείας, η οποία εδράζεται στην και έχει κύρια δραστηριότητα τις

Από τον έλεγχο – έρευνα που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην επιχείρηση με επωνυμία, με αντικείμενο εργασιών εργασίες επίχρισης κονιαμάτων, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε στις χρήσεις 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπου τις χρήσεις 2012 και 2013 η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για την χρήση 2012 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.600,00 € και για την χρήση 2013 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.400,00 €.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά τα με αριθ. πρωτ. (από την Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας) και Αιτήματα Παροχής πληροφοριών – γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, στα οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, τα οποία κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα και καθώς εκείνη επίσης δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλε τις απόψεις της, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 366,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 1.104,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.470,23 €**.
- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 5.668,43 €, πλέον πρόσθετου φόρου, ποσού 6.802,12 €, ήτοι συνολικό ποσό **12.470,55 €**.
- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 1.058,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.269,60 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **2.327,60 €**.
- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 2.392,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.870,40 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **5.262,40 €**.
- Του με αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με τον οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο καθώς δεν απέδωσε φόρο, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ποσού **529,00 €**.
- Του με αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με τον οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο (καθώς δεν απέδωσε φόρο, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων), ποσού **1.196,00 €**.
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο (καθώς τη χρήση 2012 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία), ποσού **1.840,00 €**.
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο (καθώς τη χρήση 2013 έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία), ποσού **2.500,00 €**.
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο (καθώς δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία), ποσού **250,00 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την αποδοχή της εν λόγω προσφυγής και την ακύρωση, μεταρρύθμιση, άλλως εξαφάνιση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ένσταση παραγραφής.
- Παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της διοίκησης.
- Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό

σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

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.

3. Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. **Δ15Α 1076425 ΕΞ 13-5-2014** έγγραφο της διεύθυνσης ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, δόθηκαν οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

«2. Από 1.1.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν. 4223/2013 τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, 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 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 48 και της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«άρθρο 48

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. 102/2001 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. 265/2017 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, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 ασφαλιστρών 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 εκδίδοντα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 27^α 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 τις διατάξεις της Ε.2057/25-09-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.

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

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

«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ' αρ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

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

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

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

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, 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, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο ανωτέρω ιστορικό, για την προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα τις, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις χρήσεις 2012 και 2013, βάσει της υπ' αριθ. Εντολής Ελέγχου του Προϊστάμενου 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπου σύμφωνα με το οποίο, από έλεγχο – έρευνα που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην επιχείρηση με την επωνυμία με αντικείμενο εργασιών εργασίες επίχρισης κονιαμάτων, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε στις χρήσεις 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπου τις χρήσεις 2012 και 2013 η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για την χρήση 2012 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.600,00 € και για την χρήση 2013 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.400,00 €. Καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα σχετικά αιτήματα που της κοινοποιήθηκαν και δεν προσκόμισε τα σχετικά λογιστικά αρχεία που της ζητήθηκαν για τις ελεγχόμενες χρήσεις (2012-2013), καθιστώντας δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων αυτών, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία «Ανακριβή». Προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2012, (όπου ανήλθαν στο ποσό των 10.137,66 €), σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2238/1994, όπου με βάση τα ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

Επίσης προσδιόρισε αντικειμενικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της χρήσης 2013 (όπου ανήλθαν στο ποσό των 28.294,15 €) σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 10 του Ν. 4110/2013, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις της ελεγχόμενης. Για τα ανωτέρω αποτελέσματα, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, όπου καθώς εκείνη δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλε τις απόψεις της, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται κατά βάση :

- Ένσταση παραγραφής.
- Παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της διοίκησης.
- Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.).

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί παραγραφής, στην προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο κρινόμενος έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, τα οποία αφορούν στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013, (οικονομικά έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα), περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας με το με αρ. Πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.Δελτίο Πληροφοριών, ήτοι για την χρήση 2012 μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής που έληγε την 31.12.2018 και για την χρήση 2013 εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής που έληγε την 31.12.2019.

Ως εκ τούτου σύμφωνα και με τις ανωτέρω προπαρατεθείσες διατάξεις αναφέρουμε τα εξής:

-Για την χρήση 2012 τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν σε κάθε περίπτωση συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994, τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας, και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Για την χρήση 2013, καθώς τα νέα στοιχεία περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης δεν έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων, ωστόσο δεδομένου ότι διαπιστώθηκε παράβαση λήψης εικονικού στοιχείου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 και 66 του ΚΦΔ περί δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής ως προς την έκδοση των πράξεων που αφορούν στην επιβολή των σχετικών προστίμων λήψης εικονικών, ενώ ως προς τον καταλογισμό των φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής καθώς το ύψος των φορολογικών υποχρεώσεων είναι κάτω των ορίων που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 66 παρ.1 και 3 του ΚΦΔ . Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., ΚΦΑΣ, ΚΦΔ φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή

μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, **ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ως εξής:

A) την ακύρωση των:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013,
- βάσει λόγω παραγραφής.

B) την επικύρωση των:

- με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013,
- με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012,
- με αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012,
- με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012,
- του με αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013,
- της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Οικονομικό έτος 2013

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	366,23
Πρόσθετος φόρος	1.104,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.470,23

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013)

Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.058,00
Πρόσθετοι φόροι	1.269,60
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή	2.327,60

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ (Άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017)

Ποσό: 529,00 €

(ως ο με αριθμό Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 70 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (Άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015) Ποσό: 1.840,00 €

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

Οικονομικό έτος 2014

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ (Άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017)

Ποσό: 1.196,00 €

(ως ο με αριθμό Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (Άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015) Ποσό: 2.500,00€

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)

Φορολογικό έτος 2023

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ άρθ. 54 του ΚΦΔ.

Ποσό: 250,00 €

(ως η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.