



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/01/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 95

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
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 υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με έδρα νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από τον, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κάτοικο, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΦΕνπ	01/01/2016 - 31/12/2016	157.579,51 €
2				ΦΕνπ	01/01/2017 - 31/12/2017	258.308,69 €
3				ΦΕνπ	01/01/2018 - 31/12/2018	352.645,52 €

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4				ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	0,00 €
5				ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	129.542,13 €
6				ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018	413.618,24 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
7				Πρόστιμο άρ. 57 παρ. 6 ν. 5104/2024	01/01/2016 - 31/12/2016	46.340,31 €
8				Πρόστιμο άρ. 57 παρ. 6 ν. 5104/2024	01/01/2017 - 31/12/2017	68.063,50 €
9				Πρόστιμο άρ. 57 παρ. 6 ν. 5104/2024	01/01/2018 - 31/12/2018	97.281,52 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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. Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 105.053,01 €, πλέον 52.526,50 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2016, ήτοι συνολικό ποσό 157.579,51 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι: «Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 52 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.
- 2) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 172.205,79 €, πλέον 86.102,90 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2017, ήτοι συνολικό ποσό 258.308,69 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι: «Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 52 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.
- 3) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 235.097,01 €, πλέον 117.548,51 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018, ήτοι συνολικό ποσό 352.645,52 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι: «Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 52 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕνπ προέκυψαν επί τη βάσει της απόοικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

α) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την προσθήκη στα (δηλωθέντα) φορολογικά καθαρά αποτελέσματά της (κέρδη) της περιόδου αυτής ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **388.869,00 €**, που συνίσταντο σε πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις, των οποίων δεν προσδιορίστηκε τεκμηριωμένα η πηγή/αίτια προέλευσης (συνολικά δέκα (10) πιστώσεις βλ. αναλυτικά σελ. 56 της έκθεσης ελέγχου), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	54.750,09 €	443.619,09 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (κερδών) συνολικού ύψους **362.251,75 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα / Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	-26.617,25 €	362.251,75 €

λόγω αναγνώρισης της δηλωθείσας ζημίας της προηγούμενης χρήσης συνολικού ύψους **81.467,34**

β) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στα (δηλωθέντα) φορολογικά καθαρά αποτελέσματά της (κέρδη) της περιόδου αυτής ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσας φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **567.195,83 €**, που συνίσταντο σε πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις, των οποίων δεν προσδιορίστηκε τεκμηριωμένα η πηγή/αιτία προέλευσης (συνολικά είκοσι (20) πιστώσεις- βλ. αναλυτικά σελ. 57 της έκθεσης ελέγχου), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	112.346,08 €	679.541,91 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (κερδών) συνολικού ύψους **593.8113,08 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα / Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	85.728,83 €	679.541,91 €

λόγω **μη αναγνώρισης της δηλωθείσας ζημίας** της προηγούμενης χρήσης συνολικού ύψους **26.617,25**, η οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, δεδομένου ότι σύμφωνα με το συμπέρασμά του στη φορολογία εισοδήματος της αμέσως προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 το φορολογικό αποτέλεσμα της περιόδου (χρήσης) αυτής ήταν κερδοφόρο- και

γ) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **προσθήκη** στα (δηλωθέντα) φορολογικά καθαρά αποτελέσματά της (κέρδη) της περιόδου αυτής ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσας

φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους **810.679,35 €**, που συνίσταντο σε πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις, των οποίων δεν προσδιορίστηκε τεκμηριωμένα η πηγή/αιτία προέλευσης (συνολικά πενήντα μία (51) πιστώσεις- βλ. αναλυτικά σελ. 57-58 της έκθεσης ελέγχου), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	81.131,55 €	891.810,90 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της της περιόδου αυτής εισοδημάτων (κερδών) συνολικού ύψους **810.679,35 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα / Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	81.131,55 €	891.810,90 €

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό φόρου ή οποιασδήποτε κύρωσης σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου συνολικού ύψους 142.710,37 € στο ποσό των 51.529,76 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 90.361,42 €, πλέον 39.180,71 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 129.542,13 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 136.946,19 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 302.738,03 €, πλέον 110.880,21 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 413.618,24 €, στο σώμα δε της

πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 51.623,67 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία αφενός αναγνωρίστηκε το μεταφερθέν στη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 και δηλωθέν με την οικεία δήλωση ΦΠΑ μηνός Ιανουαρίου 2016 πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 συνολικού ύψους 193.285,75 € λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 και αφετέρου επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 388.869,00 €, που συνίστατο σε πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις, των οποίων δεν προσδιορίστηκε τεκμηριωμένα η πηγή/αιτία προέλευσης (συνολικά δέκα (10) πιστώσεις βλ. αναλυτικά σελ. 56 της έκθεσης ελέγχου)-

β) οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 567.195,83 €, που συνίστατο σε πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις, των οποίων δεν προσδιορίστηκε τεκμηριωμένα η πηγή/αιτία προέλευσης (συνολικά είκοσι (20) πιστώσεις βλ. αναλυτικά σελ. 57 της έκθεσης ελέγχου)- και

γ) οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 810.679,35 €, που συνίστατο σε πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις, των οποίων δεν προσδιορίστηκε τεκμηριωμένα η πηγή/αιτία προέλευσης (συνολικά πενήντα μία (51) πιστώσεις βλ. αναλυτικά σελ. 57-58 της έκθεσης ελέγχου),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	763.738,22 €	1.152.607,22 €
01.01.2017-31.12.2017	716.859,02 €	1.284.054,85 €
01.01.2018-31.12.2018	1.314.762,49 €	2.125.441,84 €

III. Πρόστιμα άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024

- 1) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους 46.340,31 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα λόγω μη έκδοσης δέκα (10) φορολογικών παραστατικών για παροχή υπηρεσιών/πώληση αγαθών εντός του 2016 συνολικής καθαρής αξίας 388.869,00 € (αναλογών ΦΠΑ 92.680,61 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12, 13 και 14 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 5104/2024.
- 2) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους 68.063,50 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα λόγω μη έκδοσης είκοσι (20) φορολογικών παραστατικών για παροχή υπηρεσιών/πώληση αγαθών εντός του 2017 συνολικής καθαρής αξίας 567.195,83 € (αναλογών ΦΠΑ 136.127,00 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12, 13 και 14 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 5104/2024.
- 3) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους 97.281,52 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα λόγω μη έκδοσης πενήντα ενός (51) φορολογικών παραστατικών για παροχή υπηρεσιών/πώληση αγαθών εντός του 2018 συνολικής καθαρής αξίας 810.679,35 € (αναλογών ΦΠΑ 194.563,04 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12, 13 και 14 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 5104/2024.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.
- 2) Από τη νομολογία (ΣτΕ 886/2016 και ΣτΕ 1895/2018) συνάγεται ότι, προκειμένου η φορολογική αρχή να εφαρμόσει τις κυρώσεις, τις οποίες συνεπάγεται η μη τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων ενός επιτηδευματία, όπως είναι αφενός η επιβολή προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και αφετέρου η φορολόγηση του οικείου εισοδήματος ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, φέρει η ίδια στο ακέραιο το βάρος απόδειξης ότι τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που κρίνονται ως μη αιτιολογημένα πράγματι προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν αποτελούν απλώς «άγνωστης πηγής ή αιτίας» προσαύξηση περιουσίας.
- 3) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ποσών ως δήθεν φορολογητέων στο πρόσωπό της, τα οποία κατατίθενται σε λογαριασμό της προερχόμενα από τον εταίρο και διαχειριστή της.
- 4) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν διαφορών ποσών, τα οποία κατατίθενται σε λογαριασμό της και αφορούν σε νομίμως τιμολογηθείσες αμοιβές.

- 5) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν διαφορών ποσών που προέρχονται από προγενέστερες, μη αναλωθείσες αλλού, αναλήψεις μετρητών χρημάτων.
- 6) Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων ΦΠΑ λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου ΦΠΑ.
- 7) Υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2...../2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές

παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 86 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «**Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 [...], περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «**Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017: «**1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα): «**1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. [...]. 3. [...]. 4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [...].**»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του Ιανουαρίου, του Φεβρουαρίου, του Μαρτίου, του Ιουνίου, του Αυγούστου, του Σεπτεμβρίου και του Οκτωβρίου 2016 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση δέκα (10) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2016, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση) και για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του Μαρτίου, του Απριλίου, του Ιουλίου, του Αυγούστου, του Σεπτεμβρίου, του Οκτωβρίου, του Νοεμβρίου και του Δεκεμβρίου 2017 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2017, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση): «**1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις**

απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του Ιανουαρίου, του Φεβρουαρίου, του Μαρτίου, του Ιουνίου, του Αυγούστου, του Σεπτεμβρίου και του Οκτωβρίου 2016 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση δέκα (10) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2016, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση) και για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του Μαρτίου, του Απριλίου, του Ιουλίου, του Αυγούστου, του Σεπτεμβρίου, του Οκτωβρίου, του Νοεμβρίου και του Δεκεμβρίου 2017 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2017, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν η **τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν αντίστοιχα κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα) και κατά την 31.1.2016, την 29.2.2016, την 31.3.2016, την 30.6.2016, την 31.8.2016, την 30.9.2016 και την 31.10.2016, καθώς και κατά την 31.3.2017, την 30.4.2017, την 31.7.2017, την 31.8.2017, την 30.9.2017, την 31.10.2017, την 30.11.2017 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, αντίστοιχα για την επιβολή του ΦΠΑ για τον Ιανουάριο, το Φεβρουάριο, το Μάρτιο, τον Ιούνιο, τον Αύγουστο, το Σεπτέμβριο και τον Οκτώβριο 2016 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση δέκα (10) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2016, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση) και για την επιβολή του ΦΠΑ για τον Μάρτιο, τον Απρίλιο, τον Ιούλιο, τον Αύγουστο, το Σεπτέμβριο, τον Οκτώβριο, το Νοέμβριο και το Δεκέμβριο 2017 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2017, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα): «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης [...] 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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. [...]. 3. Εξαιρετικά, πράξη [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 στ. α' εδ. β' ν. 4646/2019: «*Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη [...] 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 όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 4.1. της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2057/2023 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «*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. [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 και 3-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν αντίστοιχα κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα) και κατά την 31.1.2016, την 29.2.2016, την 31.3.2016, την 30.6.2016, την 31.8.2016, την 30.9.2016 και την 31.10.2016, καθώς και κατά την 31.3.2017, την 30.4.2017, την 31.7.2017, την 31.8.2017, την 30.9.2017, την 31.10.2017, την 30.11.2017 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, αντίστοιχα για την επιβολή του ΦΠΑ για τον Ιανουάριο, το Φεβρουάριο, το Μάρτιο, τον Ιούνιο, τον Αύγουστο, το Σεπτέμβριο και τον Οκτώβριο 2016 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση δέκα (10) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2016, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση) και για την επιβολή του ΦΠΑ για τον Μάρτιο, τον Απρίλιο, τον Ιούλιο, τον Αύγουστο, το Σεπτέμβριο, τον Οκτώβριο, το Νοέμβριο και το Δεκέμβριο 2017 (μήνες, κατά τους οποίους διενεργήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας εντός του 2017, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα): «**1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:** α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος [...], 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) [...]. **2. [...]. 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:** 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 φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. **4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον**

αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ΚΦΔ, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης), «...σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του Κ.Φ.Ε., δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε. και, επομένως, δεν χωρεί περαιτέρω παρέκταση της (δεκαπενταετούς) προθεσμίας παραγραφής. Και τούτο διότι **επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής μετά το δέκατο πέμπτο έτος** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, με αποτέλεσμα το συνολικό διάστημα παραγραφής να εκτείνεται στα δεκαοκτώ έτη από τη λήξη της ως άνω προθεσμίας, **αντίκειται**, κατά τα γενόμενα δεκτά ανωτέρω (σκέψεις 8 και 9), **στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής -πέραν της δεκαπενταετίας- εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής**, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία, ωστόσο, όπως προεκτέθηκε, οφείλει επικαίρως να ερευνά και να εξακριβώνει και τις περιπτώσεις υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για τους ίδιους, άλλωστε, λόγους δεν συντρέχει λόγος επιμηκύνσεως της προθεσμίας παραγραφής πέραν της δεκαπενταετίας σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το δέκατο τρίτο ή κατά το δέκατο τέταρτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι υπό το πρίσμα των υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπ' αριθμ. 2934-5/2017 αποφάσεων του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου, υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), σχετική η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1191/2017 εγκύκλιός του), υπ' αριθμ. 1194/2017 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ και υπ' αριθμ. 172-3/2018 και 1623/2016 αποφάσεων του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας στην υπό κρίση περίπτωση η έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016,/.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017,/.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και/.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ έχει χωρήσει κατά παράβαση των διατάξεων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ειδικότερα δε ότι

εν προκειμένω το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με τα ως άνω φορολογικά έτη 2016 και 2017 έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή από τις 31.12.2022 και 31.12.2023 αντιστοίχως, σύμφωνα με τον κανόνα της 5ετούς παραγραφής που προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 1 εδ. α' ν. 5104/2024, ενώ αντιθέτως δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος εφαρμογής των διατάξεων του 37 παρ. 3 εδ. α' ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27α ν. 4646/2019 που προβλέπουν την εφαρμογή της 10ετούς παραγραφής και τις επικαλείται ο έλεγχος, για τους ακόλουθους λόγους:

α) Η ως άνω εξαιρετική μορφή παραγραφής εισήχθη με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 4646/2019 και σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27α ν. 4646/2019 καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 01.01.2018 και μετά, ήτοι όχι και τα επίμαχα φορολογικά έτη 2016 και 2017, στα οποία άλλωστε δε θα μπορούσε να αφορά, καθ' όσον, αφ' ης στιγμής συνεπάγεται επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής, θα έπρεπε να έχει προβλεφθεί με νόμο, ο οποίος να θεσπίστηκε το αργότερο το έτος που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 2889/2022, η οποία κατέστη αμετάκλητη, ΔΕΦΘεσσ 1964/2022, στο ίδιο πλαίσιο ΔΕΦΑΘ 463/2024 και ομοίως ΔΠρΘεσσ 4849/2023).

β) Η διαπίστωση «φοροδιαφυγής» προϋποθέτει καταλογισμό παραβάσεως. Ο δε καταλογισμός παραβάσεως προϋποθέτει ότι ως προς το αντίστοιχο φορολογικό έτος, στο οποίο διενεργείται ο έλεγχος, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου. Κατά συνέπεια, η εν λόγω διάταξη, εάν ερμηνευθεί ως αναπτύσσουσα ισχύ μετά την πάροδο της κατ' άρθρο 37 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ 5ετίας, καταλήγει να προσδίδει ισχύ σε μια εξαιρετική μορφή παραγραφής, και δη ιδιαιτέρως μακράς, υπό μία και μόνο προϋπόθεση, η συνδρομή της οποίας, όμως, προϋποθέτει ακριβώς νόμιμη δυνατότητα διεξαγωγής ελέγχου και καταλογισμού παραβάσεως. Επομένως, κατά τη μόνη ορθή ερμηνεία, που προσήκει στην επίμαχη διάταξη, η 10ετία ενεργοποιείται και διατηρεί ανοιχτή την οικεία χρήση σε έλεγχο στο βάθος αυτής μόνον εφ' όσον διαπιστώθηκε «φοροδιαφυγή» εντός του αρχικού χρόνου της 5ετούς παραγραφής.

γ) Σε κάθε περίπτωση, δεν νομιμοποιείται μια εξαιρετική (υπό την έννοια της αποκλίσεως από τον κανόνα) μορφή παραγραφής να εξαρτάται από την πλήρωση μιας προϋποθέσεως, η οποία δεν οριοθετείται σαφώς και αυστηρώς στο ίδιο το κανονιστικό πλαίσιο των οικείων διατάξεων, αλλά κατά παραπομπή σε έτερες διατάξεις, το περιεχόμενο, μάλιστα, των οποίων μεταβάλλεται διαχρονικά ως προς το ύψους του ορίου, η υπέρβαση του οποίου θεμελιώνει τη «φοροδιαφυγή».

δ) Εξάλλου, σύμφωνα με την αρχή της ασφαλείας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει, δε, μεταξύ άλλων, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων, νομοθετικές διατάξεις παρατείνουσες το χρόνο παραγραφής, που ορίζεται για την επιβολή φόρων ή κυρώσεων, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος (κανόνας), μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφαλείας δικαίου (βλ. ΣτΕ 109/2019, 285/2018, 1623/2016 7μ.).

ε) Επιπλέον, η αρχή της ασφαλείας δικαίου επιτάσσει η λήξη της προθεσμίας παραγραφής να προσδιορίζεται με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (βλ. ΣτΕ 732/2019 7μ., σκ 8).

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής, που αφορούν στα φορολογικά έτη 2016 και 2017, παρίστανται παράνομες και ακυρωτές, διότι αγνόησαν τα προαναλυθέντα και, ιδίως, τα αμετακλήτως κριθέντα με την υπ' αριθμ. 2889/2022 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, τα οποία επιβεβαιώνονται και με την υπ' αριθμ. 463/2024 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, την υπ' αριθμ. 1964/2022 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και την υπ' αριθμ. 4849/2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν, σε μια υπόθεση, όπως η υπό κρίση, ο όρος «φοροδιαφυγή» συνίσταται, για σκοπούς εφαρμογής της φορολογικής (όχι της ποινικής) νομοθεσίας (και, κατά τούτο, ως προς τις αντικειμενικές του προϋποθέσεις), κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013, στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης μέσω της μη αληθούς, κατά το ύψος της, εμφάνισής της στη Φορολογική Διοίκηση σε υποβληθείσα φορολογική δήλωση («ανακριβής φορολογική δήλωση») και στη μέσω αυτής μη απόδοση του αναλογούντος φόρου στο Δημόσιο.

β) Υπό αυτό το πρίσμα και όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, κατά τις κατά τα ανωτέρω κρίσιμες ημερομηνίες για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 (31.12.2016 και 31.12.2017 αντίστοιχα) και κατά τις κατά τα ανωτέρω κρίσιμες ημερομηνίες για την επιβολή του ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 (31.1.2016, 29.2.2016, 31.3.2016, 30.6.2016, 31.8.2016, 30.9.2016 και 31.10.2016 και 31.3.2017, 30.4.2017, 31.7.2017, 31.8.2017, 30.9.2017, 31.10.2017, 30.11.2017 και 31.12.2017 αντίστοιχα) ίσχυε, καταρχήν, επί φοροδιαφυγής (όπως ο όρος αυτός ερμηνεύτηκε για σκοπούς παραγραφής στη φορολογική νομοθεσία (ήτοι κατά τα ποσοτικά του όρια) με την παρ. 4.1. της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε.2057/2023 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ) η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013 περί 20ετούς παραγραφής, την οποία επί της ουσίας ο νομοθέτης απλώς περιόρισε ως προς την προθεσμία της παραγραφής και μόνο (και όχι ως προς το κανονιστικό της εύρος) -συμμορφούμενος έτσι με τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (7μ., σκέψη 11 της απόφασης)- με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 στ. α' εδ. β' ν. 4646/2019, καθορίζοντας την προθεσμία της παραγραφής στα 10 χρόνια (από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης ΦΕνπ ή της οικείας τελευταίας δήλωσης ΦΠΑ, κατά περίπτωση), και δε θέσπισε επομένως νέα ρύθμιση, σε αντίθεση με όσα υπολαμβάνει εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) η προσφεύγουσα.

γ) Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση ίσχυε, κατά τις προεκτεθείσες ημερομηνίες, 10ετής παραγραφή δυνάμει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 36 παρ. 3 ν. 4174/2013, όπως αυτή περιορίστηκε, ως προς την προθεσμία παραγραφής, με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 στ. α' εδ. β' ν. 4646/2019 και ίσχυε κατά τις ημερομηνίες αυτές.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους δεύτερο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του νέου ΚΦΔ ν.5104/2024 όπως ισχύουν στην υπό κρίση περίπτωση:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) όπως ισχύουν στην υπό κρίση περίπτωση:

«Άρθρο 3

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

...

8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16.

...

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Άρθρο 5

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος

...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4172/2013 όπως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 5.4 της υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...**Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό, στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο, είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία) ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι, αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο [...] πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου, εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. [...].»**

Επειδή εν προκειμένω διενεργήθηκε έλεγχος επί των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας. Ειδικότερα με το με αριθμ.πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ε.Ο.Ε απεστάλη η απόΠορισματική έκθεση η οποία αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρεία. Στο πλαίσιο του ελέγχου της Δ.Ε.Ο.Ε. (ν.4512/2018) ελέγχθηκαν ημεδαποί τραπεζικοί λογαριασμοί όπως αυτοί καταγράφονται στην σελίδα 10 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος . Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες δεν προσδιορίζονταν η προέλευση αυτών. Για τον λόγο αυτό απεστάλη στην προσφεύγουσα το με αριθμ.....Αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκε να θέσει υπόψη του ελέγχου στοιχεία τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή (ημερομηνία ανοίγματος, συνδικαιούχοι), συμμετοχών της σε αλλοδαπές, εξωχώριες εταιρείες, στοιχεία κινητής και ακίνητης περιουσίας, επενδύσεων και χρηματοοικονομικών προϊόντων Περαιτέρω ζητήθηκαν στοιχεία λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), δηλώσεων της, εσόδων, αγορών και δαπανών της, σχετικών συμφωνητικών και συμβάσεων που έχουν συνταχθεί στις ελεγχόμενες περιόδους (ως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 12 και 20 της έκθεσης ελέγχου). Προς απάντηση των ανωτέρω αιτημάτων του ελέγχου η προσφεύγουσα έδωσε εξηγήσεις για την προέλευση των τραπεζικών πιστώσεων προσκομίζοντας και σχετικά έγγραφα (σελ.21-47 οικείας έκθεσης ελέγχου). Σημειώνεται ότι ως προς τα σχετικά ερωτήματα του ελέγχου για δραστηριοποίησή της στην αλλοδαπή (τήρηση υποκαταστημάτων, τήρηση τραπεζικών λογαριασμών, συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρείες) η προσφεύγουσα δεν είχε απαντήσει. Ειδικότερα στις σελ.54-55 αναφέρονται τα στοιχεία που ζητήθηκαν και τα οποία η προσφεύγουσα δεν παρείχε σχετική πληροφόρηση στον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ε.Ο.Ε. συνέταξε το πόρισμά της σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκαν διαφορές από τις οποίες για τα έτη 2015-2018 προκύπτει η τέλεση του εγκλήματος της ποινικά δικάσιμης φοροδιαφυγής, το οποίο απέστειλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Η εν λόγω ελεγκτική αρχή εξέδωσε τη με αριθμ.....εντολή ελέγχου και ως προς τις διαπιστωθείσες διαφορές απέστειλε το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων στην προσφεύγουσα. Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθμ.....υπόμνημά της (σελ.64-78) αναφέροντας παραγραφή για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη καθώς

οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν επανακαταθέσεις, ήδη τιμολογηθείσες αμοιβές καθώς και ταμειακή διευκόλυνση από τον διαχειριστή.

Ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης των ισχυρισμών της και των στοιχείων που προσκόμισε προς τεκμηρίωση αυτών διαπίστωσε ότι υφίστανται πιστώσεις οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν σε σχέση με τα δεδομένα των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων και φορολογητέων εκροών της και εκ του λόγου αυτού έκρινε ότι υφίσταται περίπτωση μη έκδοσης και προσαυξήθηκαν ανά φορολογικό έτος/περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα και οι φορολογητέες εκροές ως εξής:

-κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 κατά το ποσό των 388.869,00€,

-κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 κατά τον ποσό των 567.195,83€,

-κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 κατά το ποσό των 810.679,35€,

Ήτοι διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω διαφορές, από τραπεζικές πιστώσεις για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016-31/12/2018 συνολικού ποσού **1.766.744,18€**.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το σχετικό συμπληρωματικό υπόμνημα ισχυρίζεται ομοίως όπως και στον έλεγχο ότι δεν υφίσταται από την πλευρά της απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις αιτιολογούνται είτε διότι συσχετίζονται με ακαθάριστα έσοδά της, είτε αφορούν σε επανακαταθέσεις προγενέστερων αναλήψεων, είτε αφορούν σε ταμειακή διευκόλυνση από τον διαχειριστή της.

Ως προς τα προαναφερόμενα παρατίθεται πίνακας των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων στον οποίο καταγράφονται ανά κατηγορία οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο της επανεξέτασης, ως εξής:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡ.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΠΟΣΟ	ΣΕΛ.ΕΚΘΕΣΗΣ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ	ΣΧΕΤΙΚ.ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘ. ΕΓΓΡΑΦΑ ΜΕ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ	
48					150.000,00	Σελ. 30 σελ..73-76 και 92-98	.....	.....	1-51, ειδ.5	1
51					50.000,00	σελ..31 73-76 και 92-98	.....	.....	1-51, ειδ.48	1
52					30.000,00	σελ..31 73-76 και 92-98	.....	.....	1-51, ειδ.49	1
69					30.000,00	Σελ.34 σελ..73-76 και 92-98	.....	.....	1-51, ειδ.6	1
70					40.000,00	σελ.. 34, 73-76 και 92-98	.....	.....	1-51, ειδ.50	1

71	.....	.....	.....	.....	25.000,00	σελ..34 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51, ειδ.51	1
76	.....	.....	.....	.....	15.000,00	σελ..35 -36, 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51, ειδ.7	1
97	.....	.....	.....	.....	22.534,23	σελ..38 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.11	1
98	.....	.....	.....	.....	22.412,66	σελ.. 38-39, 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51, ΕΙΔ.12	1
99	.....	.....	.....	.....	20.000,13	σελ..39 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-5 ΕΙΔ..13	1
100	.....	.....	.....	.....	19.980,84	σελ..39 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.14	1
101	.....	.....	.....	.....	19.772,14	σελ.. 39, 73- 76 και 92-98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.15	1
102	.....	.....	.....	.....	19.975,58	σελ..39 -40, 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.16	1
103	.....	.....	.....	.....	19.898,59	σελ.. 40, 73- 76 και 92-98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.17	1
104	.....	.....	.....	.....	11.290,57	σελ..40 ,73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.18	1
105	.....	.....	.....	.....	20.000,00	σελ..40 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.19	1
106	.....	.....	.....	.....	11.215,84	σελ..40 ,73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.20	1
107	.....	.....	.....	.....	11.215,84	σελ..40 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.21	1
108	.....	.....	.....	.....	11.312,49	σελ..40 -41,73- 76 και 92-98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.22	1
109	.....	.....	.....	.....	11.354,34	σελ..41 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.23	1
110	.....	.....	.....	.....	11.416,12	σελ..41 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.24	1

111	.....	.....	.....	.....	11.415,12	σελ.41 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.25	1
112	.....	.....	.....	.....	11.395,20	σελ.41 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.26	1
113	.....	.....	.....	.....	11.395,20	σελ.41 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.27	1
114	.....	.....	.....	.....	11.422,10	σελ.41 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.28	1
116	.....	.....	.....	.....	5.757,42	σελ.41 42 73- 76 και 92-98	.....	.....	1-51 ειδ.30	1
117	.....	.....	.....	.....	11.403,17	σελ.42 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.31	1
118	.....	.....	.....	.....	11.398,19	σελ.42 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.32	1
120	.....	.....	.....	.....	11.399,18	σελ.42 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.33	1
121	.....	.....	.....	.....	11.307,51	σελ.42 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.34	1
125	.....	.....	.....	.....	16.143,95	σελ.43 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.35	1
126	.....	.....	.....	.....	11.....,02	σελ.43 , 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.36	1
151	.....	.....	.....	.....	22.332,94	σελ.47 73-76 και 92- 98	.....	.....	1-51 ειδ.47	1
127	.....	.....	.....	.....	9.000,00	σελ.43 68, 82	.....	.....	104	2
132	.....	.....	.....	.....	10.000,00	σελ.44 68, 82	.....	.....	104	2
133	.....	.....	.....	.....	21.000,00	σελ.44 68, 82	.....	.....	104	2
146	.....	.....	.....	.....	23.000,00	σελ.46 68, 82	.....	.....	104	2

53	.....	.....	.....	.....	61.200,00	σελ.31 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 67-71	3
60	.....	.....	.....	.....	32.874,00	σελ.32 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 72-76	3
79	.....	.....	.....	.....	8.750,00	σελ.35 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 79-80	3
80	.....	.....	.....	.....	8.750,05	σελ.35 69-71, 83-88	.....	.....	52- 66,81- 82	3
81	.....	.....	.....	.....	16.000,00	σελ.35 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 83-84	3
82	.....	.....	.....	.....	15.972,50	σελ.35 69-71, 83-88	.....	.....	52-66 85-86	3
87	.....	.....	.....	.....	16.015,66	σελ.35- 36 69- 71, 83- 88	.....	.....	52-66 87-88	3
89	.....	.....	.....	.....	8.761,68	σελ.37 69-71, 83-88	.....	.....	52- 66,89- 90	3
90	.....	.....	.....	.....	8.750,00	σελ.37 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 90-91	3
122	.....	.....	.....	.....	8.750,00	σελ. 43 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 92-93	3
123	.....	.....	.....	.....	16.033,86	σελ.43 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 94-95	3
124	.....	.....	.....	.....	8.799,40	σελ.43 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 95-96	3
134	.....	.....	.....	.....	11.311,38	σελ.44 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 97-98	3
135	.....	.....	.....	.....	11.305,52	σελ.44 69-71, 83-88	.....	.....	52-66, 99-100	3
86	.....	.....	.....	.....	7.430,34	σελ.35- 36 72,90	.....	.....	52-66, 101-103	4

40	.....	.....	.....	.....	6.800,00	σελ.29	.....	.....	1-51 ειδικ.5 ^α	5
78	.....	.....	.....	.....	51.756,25	σελ.35	.....	.....	1-51, ειδ.8	5
83	.....	.....	.....	.....	140.000,81	σελ.36	.....	.....	1-51, ΕΙΔ.8 ^α	5
84	.....	.....	.....	.....	55.000,00	σελ.36	.....	.....	1-51 ειδ.8B	5
88	.....	.....	.....	.....	16.008,54	σελ.37	.....	.....	1-51 ΕΙΔ.9	5
93	.....	.....	.....	.....	14.000,00	σελ.37	.....	.....	1-51 ΣΧΕΤ.10	5
96	.....	.....	.....	.....	50.000,00	σελ.38	.....	.....	1-51 ΣΧΕΤ.10 ^Α	5
115	.....	.....	.....	.....	11.527,72	σελ.42	.....	.....	1- 51ΕΙΔ.29	5
128	.....	.....	.....	.....	11.393,20	σελ.43	.....	.....	1- 51ΕΙΔ.37	5
129	.....	.....	.....	.....	11.346,37	σελ.44	.....	.....	1- 51ΕΙΔ.38	5
139	.....	.....	.....	.....	84.490,88	σελ.45	.....	.....	1- 51ΕΙΔ.39	5
143	.....	.....	.....	.....	4.164,17	σελ.45	.....	.....	1- 51ΕΙΔ.40	5
144	.....	.....	.....	.....	11.059,40	σελ.46	.....	.....	1- 51ΕΙΔ.41	5
145	.....	.....	.....	.....	11.095,27	σελ.46	.....	.....	1- 51ΕΙΔ.42	5

147	*****	*****	*****	*****	91.000,00	σελ.46	*****	*****	1-51ΕΙΔ.43	5
148	*****	*****	*****	*****	11.205,87	σελ.46	*****	*****	1-51ΕΙΔ.44	5
149	*****	*****	*****	*****	11.206,87	σελ.46	*****	*****	1-51ΕΙΔ.45	5
150	*****	*****	*****	*****	11.180,96	Σελ.47	*****	*****	1-51ΕΙΔ.46	5
119	*****	*****	*****	*****	11.406,16	σελ.42	*****	*****	ΔΕΝ ΦΕΡΝΕΙ ΚΑΝΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	6
130	*****	*****	*****	*****	11.317,47	σελ.44	*****	*****	ΔΕΝ ΦΕΡΝΕΙ ΚΑΝΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	6
131	*****	*****	*****	*****	11.316,48	σελ.44	*****	*****	ΔΕΝ ΦΕΡΝΕΙ ΚΑΝΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	6
140	*****	*****	*****	*****	3.325,00	σελ.45	*****	*****	ΔΕΝ ΦΕΡΝΕΙ ΚΑΝΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	6
141	*****	*****	*****	*****	5.250,00	σελ.45	*****	*****	ΔΕΝ ΦΕΡΝΕΙ ΚΑΝΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	6
34	*****	*****	*****	*****	8.600,00	σελ.28	*****	*****		7
35	*****	*****	*****	*****	17.000,00	σελ.28	*****	*****		7
37	*****	*****	*****	*****	17.395,00	σελ.28	*****	*****		7
38	*****	*****	*****	*****	15.000,00	σελ.28	*****	*****		7
91	*****	*****	*****	*****	20.000,00	σελ.37	*****	*****		7
92	*****	*****	*****	*****	20.000,00	σελ.37	*****	*****		7

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	1.766.744,18					
-------------------------	--------------	--	--	--	--	--

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Προς αντιμετώπιση εκτάκτων προκυπτουσών αναγκών και υποχρεώσεων της κατά τα ελεγχόμενα έτη καθίστατο, ανά διαστήματα, απαραίτητο ο μοναδικός διαχειριστής και ιδρυτής της να προβαίνει τόσο σε μεταφορές χρημάτων από ατομικούς του λογαριασμούς (είτε ημεδαπής είτε αλλοδαπής) προς τους εταιρικούς λογαριασμούς όσο και σε καταθέσεις μετρητών χρημάτων κατόπιν προγενεστέρων αναλήψεων από τραπεζικούς λογαριασμούς του, ώστε να καλύπτονται οι ανάγκες αυτές και να συνεχίζει απρόσκοπτα η εύρυθμη λειτουργία της.

β) Συμπληρωματικώς και αναφορικά με την προέλευση μέρους των ως άνω χρημάτων σημειώνεται ότι κατά τα έτη 2016 και 2017 ο ως άνω διαχειριστής της έλαβε δύο (2) δάνεια στην Αγγλία και συγκεκριμένα ένα ύψους 785.000,00 λιρών από την Τράπεζακαι ένα ύψους 141.010,00 λιρών από την Τράπεζα, τα οποία μεταφέρθηκαν σταδιακά στην Ελλάδα μέσω των υπηρεσιών, με ένα τμήμα αυτών να διατίθεται σ' αυτήν προς κάλυψη των ως άνω αναγκών. Προς απόδειξη αυτών προσκομίζει αντίγραφα των εν λόγω δανειακών συμβάσεων, καθώς και αλληλογραφία μεταξύ του διαχειριστή της και υπαλλήλων των προαναφερθεισών τραπεζών (ΣΧΕΤ. 1 - 4).

Στο πλαίσιο αυτό οι πιστώσεις με α/α λογαριασμό τηςσυνολικού ποσού 1.177.430,00 € και οι πιστώσεις με α/α στον υπ' αριθμ. λογαριασμό τηςσυνολικού ποσού 145.000,00 € αποτελούν εμβάσματα από λογαριασμούς που τηρούσε ο διαχειριστής της στο εξωτερικό, μέσω των υπηρεσιών Προς απόδειξη αυτών προσκομίζει αντίγραφα των σχετικών αποδεικτικών συναλλαγής (ΣΧΕΤ. 5 - 51).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Τραπεζικές πιστώσεις με την ένδειξη (1) και (5) στον ανωτέρω πίνακα:

α) Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι οι ως άνω υπό κρίση πιστώσεις από τον μοναδικό εταίρο και διαχειριστή της στους προαναφερθέντες λογαριασμούς που τηρούσε σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής (.....) αφορούν σε συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του φυσικού αυτού προσώπου. Κι αυτό, γιατί μόνο με τα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς αντίγραφα δανειακών συμβάσεων, δυνάμει των οποίων ο εν λόγω εταίρος και διαχειριστής της έλαβε ποσά δανείων από τραπεζικά ιδρύματα της αλλοδαπής, και αλληλογραφίας μεταξύ αυτού και υπαλλήλων των ιδρυμάτων, καθώς και των σχετικών αποδεικτικών για τη σταδιακή, κατά τους ισχυρισμούς της, μεταφορά μέρους αυτών των ποσών (δανείων) στους λογαριασμούς της στην, χωρίς την προσκόμιση και άλλων στοιχείων (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και αντίγραφα των λογαριασμών, από τους οποίους προήλθαν τα εν λόγω ποσά, με τις αναλυτικές κινήσεις τους, που, αν και ζητήθηκαν τόσο από την ίδια όσο και από τον διαχειριστή της, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο), δεν προκύπτει με βεβαιότητα η ταύτιση των πρώτων ποσών (δηλαδή των ποσών που έλαβε ως δάνεια ο εταίρος και διαχειριστής) με τα δεύτερα (δηλαδή των ποσών που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς της στην). Συναφώς δε είναι αδιάφορο, ως μη αρκετό, το αν κατόπιν των

εν λόγω δανείων ο εταίρος και διαχειριστής της διέθετε την απαραίτητη ρευστότητα σε πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής, προκειμένου να προβαίνει σε μεταφορές χρημάτων σε λογαριασμούς της, και το αν από τα προσκομισθέντα αποδεικτικά μεταφοράς εμβασμάτων προκύπτει το πρόσωπο που έδωσε την εντολή για τη μεταφορά εκάστου εμβάσματος (εν προκειμένω, κατά τους ισχυρισμούς της, ο εταίρος και διαχειριστής της).

β) Σε κάθε περίπτωση η επικαλούμενη ταμειακή διευκόλυνση (αρχική χορήγηση /επιστροφή χρημάτων) μεταξύ της προσφεύγουσας και του διαχειριστή της δεν διαπιστώνεται από κανένα έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ούτε και επιβεβαιώνεται από τις πληροφορίες και τα δεδομένα που υφίστανται στα επίσημα λογιστικά βιβλία της, τα οποία σύμφωνα με την φορολογική της εικόνα είναι διπλογραφικά και εκ του λόγου αυτού, το σύνολο των συναλλαγών της θα πρέπει να απεικονίζεται σε αυτά σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Εν προκειμένω σημειώνεται ότι οι περισσότερες από τις πιστώσεις δεν είναι καταχωρημένες στα βιβλία της ούτε άλλωστε ως αναφέρθηκε τηρείται σχετικός λογαριασμός που να αναφέρεται σε πλαίσιο δανεισμού ή ταμειακής διευκόλυνσης μεταξύ αυτού και του διαχειριστή της (σελ.95-98 οικείας έκθεσης ελέγχου).

γ) Περαιτέρω από την μη τήρηση δοσοληπτικού λογαριασμού ή άλλου λογαριασμού ταμειακής διευκόλυνσης με τον διαχειριστή της, την μη καταχώρηση των πιστώσεων στα λογιστικά βιβλία και το γεγονός ότι ο διαχειριστής της προσφεύγουσας έχει ο ίδιος ως κύρια δραστηριότητα την ενοικίαση επιπλωμένων δωματίων, ήτοι δραστηριότητα όμοια με της προσφεύγουσας, για όσες πιστώσεις εισέρχονται στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας και αφορούν σύμφωνα με τα στοιχεία της έκθεσης σε έμβασμα από λογαριασμόμε δικαιούχο(πιστώσεις με α/α) λόγω του ότι σε κάθε περίπτωση δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα ότι αφορούν σε άλλο πλαίσιο συναλλαγής (ήτοι δανεισμού, ή εισφοράς κεφαλαίου ή αποδεδειγμένα αφορούν μεταφορά είσπραξης άλλου πελάτη για τον οποίο έχει τιμολογήσει) συνάγεται ότι αφορούν σε μη δηλωθέν έσοδο της.

Για τους λόγους αυτούς, οι δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας εκμίσθωσε στην εταιρεία με την επωνυμία και έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο τις ιδιοκτησίες με τις ονομασίες Προς απόδειξη αυτού προσκομίζει αντίγραφα των συναφθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών για τα έτη 2016 έως και 2018 που αφορούν στις ιδιοκτησίες αυτές, νομίμως θεωρηθέντων από την αρμοδία Δ.Ο.Υ.

Στο πλαίσιο των συμφωνητικών αυτών συμφωνούνταν η καταβολή προκαθορισμένων ποσών για τους αντίστοιχους μήνες εκμίσθωσης των ως άνω ιδιοκτησιών, για τα οποία εκδίδονταν και τα αντίστοιχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την ίδια προς την ως άνω εταιρεία.

Υπό αυτά τα δεδομένα, στην αιτία αυτή αφορούν οι πιστώσεις υπό α/αστον υπ' αριθμ.λογαριασμό που τηρούσε στην

β) Ομοίως, η πίστωση με α/αστον υπ' αριθμ.λογαριασμό της, στις 06.10.2017, ποσού 7.430,34 €, αποτελεί μεταφορά χρημάτων από τον υπ' αριθμ.λογαριασμό της, με δικαιούχο τον, και αφορά σε προκαταβολή έναντι

εξόφλησης του υπ' αριθμ. ΤΠΥ, αξίας 269.613,62 €. Προς απόδειξη αυτού προσκομίζει αντίγραφα του τιμολογίου και του οικείου τραπεζικού παραστατικού (101-103).

γ) Ακόμη δε και αναφορικά με την πίστωση με α/α (βλ. σελ. 88 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), ως προς την οποία και ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί ότι εντολέας είναι η εταιρεία με την επωνυμία, αρνείται πεισματικά να αναγνωρίσει την αιτία και την προέλευση της οικείας συναλλαγής.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Τραπεζικές πιστώσεις με την ένδειξη (3) και (4) στον ανωτέρω πίνακα:

Για ορισμένες από τις εν λόγω τραπεζικές πιστώσεις η προσφεύγουσα αρχικώς είχε επικαλεσθεί ότι αφορούσαν σε πελάτη, αγοραπωλησία ακινήτου, πελάτη, στην συνέχεια δε στον έλεγχο επικαλέσθηκε ότι αφορούν στο σύνολό τους σε εισπράξεις στο πλαίσιο της συνεργασίας που υφίσταται με την εταιρεία Το εν λόγω επικαλείται και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζοντας τα ίδια στοιχεία.

Ωστόσο, οι σχετικοί ισχυρισμοί της πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, καθώς:

α) Καταρχήν, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικώς έγγραφα, από τα οποία να τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι το πρόσωπο που διενήργησε τις προαναφερθείσες (αποτυπωθείσες στον ως άνω πίνακα) πιστώσεις στον υπ' αριθμ.λογαριασμό που τηρούσε στηνήταν η ως άνω εταιρεία με την επωνυμία ή πρόσωπο που είχε εξουσιοδοτηθεί ειδικά προς το σκοπό αυτό από την εταιρεία αυτή.

β) Αλλά και πέραν αυτού, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω πιστώσεις αποτελούσαν εξοφλήσεις των επικαλούμενων από αυτήν φορολογικών παραστατικών δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ούτε από τις διενεργηθείσες για τα ελεγχθέντα έτη 2016-2018 (και διαπιστωθείσες από τον έλεγχο) εγγραφές στην καρτέλα του εν λόγω πελάτη της στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα συναφώς στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 83-88).

γ) Εξάλλου, ομοίως σ' ό,τι αφορά στην υπό α/απίστωση στον υπ' αριθμ.λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα στην, ο ισχυρισμός της ότι η πίστωση αυτή αποτελούσε προκαταβολή έναντι εξόφλησης του επικαλούμενου από αυτήν φορολογικού παραστατικού δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) από τις διενεργηθείσες για το οικείο ελεγχθέν έτος 2017 (και διαπιστωθείσες από τον έλεγχο) εγγραφές στην καρτέλα του πελάτη της στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα συναφώς στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 90).

Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα επικαλείται την παρ. 8 της υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών (αλλά και την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ) και ισχυρίζεται

ότι στην υπό κρίση περίπτωση αναφορικά με τις υπ' αριθμ. πιστώσεις στον υπ' αριθμ.λογαριασμό που τηρούσε στηνο έλεγχος όλως αβασίμως και αναπιολογότηως απέρριψε τους ισχυρισμούς της, επικαλούμενος την απουσία αντίστοιχων εγγραφών στα βιβλία της, καίτοι από τα προσκομισθέντα έγγραφα πλήρως αποδεικνύεται το πραγματικό γεγονός των οικείων αναλήψεων μετρητών που παρείχαν αντικειμενικώς τη δυνατότητα πραγματοποίησης των υπό κρίση καταθέσεων μετρητών, ενώ ο έλεγχος ουδόλως ανταπέδωσε, παρ' όλο που είχε το σχετικό βάρος, ότι τυχόν τα ποσά των εν λόγω αναλήψεων αναλώθηκαν ή δαπανήθηκαν αλλού.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Τραπεζικές πιστώσεις με την ένδειξη (2) στον ανωτέρω πίνακα:

Για τις εν λόγω τραπεζικές πιστώσεις η προσφεύγουσα αρχικώς είχε επικαλεσθεί ότι αφορούν σε κατάθεση για σκοπό αύξησης κεφαλαίου (πλην της πίστωσης με α/α για την οποία δεν είχε προβάλει κανέναν ισχυρισμό), στην συνέχεια επικαλέσθηκε στον έλεγχο ότι αφορούν σε επανακαταθέσεις προγενεστέρων αναλήψεων βασιζόμενη στο έγγραφο με αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 της Διοίκησης. Ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό της καθώς τα εν λόγω προβαλλόμενα (αναλήψεις αλλά και καταθέσεις) δεν απεικονίζονται στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία. Η προσφεύγουσα και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται τον ανωτέρω ισχυρισμό.

Ωστόσο, ο ισχυρισμός της αυτός δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) από τα τηρηθέντα για τα ελεγχθέντα έτη 2016-2018 λογιστικά της αρχεία (βιβλία) και ειδικότερα γιατί, όπως προκύπτει από τα ρητώς αναφερόμενα συναφώς στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 82-83), αν και η προσφεύγουσα χρησιμοποιούσε κατά τα ελεγχθέντα έτη 2016-2018 διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συνεπώς ήταν υποχρεωμένη να παρακολουθεί τις τυχόν αναλήψεις και καταθέσεις στους τηρούμενους λογαριασμούς «Καταθέσεων» (και αντίστοιχα τα τυχόν διαθέσιμα μετρητά της και τις κινήσεις/ροές τους, στα πλαίσια των σχετικών καταθέσεων και αναλήψεών τους, στον τηρούμενο λογαριασμό «Ταμείο»), σύμφωνα με το ν. 4308/2014, εντούτοις από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν είχε διενεργήσει στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) καμιά σχετική εγγραφή για καμιά από τις ως άνω επικαλούμενες αναλήψεις ούτε και για τις σχετικές καταθέσεις, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί ότι όντως πριν τις ως άνω καταθέσεις είχαν προηγηθεί σχετικές αναλήψεις από τον επικαλούμενο λογαριασμό που τηρούσε στην, ώστε να είναι δυνατή η πραγματοποίηση των επικαλούμενων (επανα)καταθέσεων. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η φορολογική αρχή συνέταξε μεν τύποις αυτοτελή έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για τα ελεγχθέντα έτη, ωστόσο από το περιεχόμενο αυτής δεν προκύπτει ότι διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στο πλαίσιο του ΦΠΑ, τουναντίον ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει τις φορολογητέες εκροές κατ' έτος, αρκέστηκε στην αυτούσια παράθεση των φερομένων ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προέκυψαν και αποτυπώθηκαν στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ενώ από τις επικαλούμενες συναφώς υπ' αριθμ.

..... αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και τις υπ' αριθμ. 244/2021 και 2429/2009 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών συνάγεται ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών είναι απαραίτητο αφενός να διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου να συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, έστω κι αν τελικά συμπίπτουν οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό της φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Εν προκειμένω, στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας για τις ως άνω τρεις (3) ελεγχθείσες περιόδους, ναι μεν λαμβανομένων υπόψη των πορισμάτων του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, αλλά πάντως αυτοτελώς σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος, κατόπιν διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της (ο οποίος κατά περίπτωση μπορεί να ταυτίζεται κατ' αποτέλεσμα με τον αντίστοιχο έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος -με την έννοια ότι υπό το πρίσμα των ιδιαίτερων συνθηκών κάθε περίπτωσης μπορεί να μην αφίσταται από τον αντίστοιχο έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, όταν ο τελευταίος καθορίζει επί της ουσίας και τα συμπεράσματα στη φορολογία ΦΠΑ, όπως συμβαίνει εν προκειμένω δεδομένων των ιδιαίτερων συνθηκών της υπό κρίση περίπτωσης) και συντάχθηκε ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση ελέγχου, έστω κι αν τελικά οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό της φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ συνέπεσαν (πράγμα που δεν απαγορεύεται ούτε αποκλείεται να συμβεί κατά περίπτωση).

β) Τα παραπάνω επιβεβαιώνονται και από το γεγονός ότι, συναφώς, (i) όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 20-45 σε συνδυασμό με τις σελ. 83-84 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, στην υπό κρίση περίπτωση προσδιορίστηκαν αυτοτελώς και για κάθε φορολογική περίοδο (ημερολογιακό μήνα, κατά τα προεκτεθέντα) οι φορολογητέες εκροές, οι φορολογητέες εισροές, ο αναλογών ΦΠΑ εκροών και ο αναλογών ΦΠΑ εισροών και λήφθηκε υπόψη το (τυχόν υφιστάμενο) πιστωτικό υπόλοιπο της εκάστοτε προηγούμενης φορολογικής περιόδου, (ii) λήφθηκαν υπόψη οι διαφορετικοί εφαρμοστέοι κατά περίπτωση συντελεστές ΦΠΑ (κανονικός και μειωμένοι) ανά φορολογητέα εκροή, δεδομένου ότι οι προσδιορισθείσες εκροές δεν αφορούσαν, όλες, σε αγαθά ή/και υπηρεσίες με ενιαίο συντελεστή ΦΠΑ, και (iii) ως μεταφερόμενο στη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.01.2016 πιστωτικό υπόλοιπο λήφθηκε υπόψη το συνολικό ποσό του προκύπτοντος από τη δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2015-31.12.2015 λόγω διαπίστωσης παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει στην προσφεύγουσα ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015, εκδίδοντας και κοινοποιώντας σχετική καταλογιστική πράξη, στο πλαίσιο δε αυτό είναι αδιάφορο, ως συμπτωματικό, το γεγονός ότι οι προσδιορισθείσες κατόπιν του ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ φορολογητέες εκροές ταυτίζονταν με τα προσδιορισθέντα κατόπιν του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδά της.

Για το λόγο αυτό, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1, 6 και 8 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (.....): «1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ. 2. [...]. 6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) [...] για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 7. [...]. 8. Εάν επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57 [...], για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης [...] της παρ. 2 του άρθρου 54, περί [...] υποβολής ανακριβούς δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο [...] της παρ. 2 του άρθρου 54 [...]. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας. Η παρούσα αφορά σε παραβάσεις που απορρέουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (.....): «1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: [...]. 2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας [...], επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 10 (και τελικά κατά την ψήφιση παρ. 8) ν. 4337/2015, με την οποία προστέθηκε το άρθρο

58Α στο ν. 4174/2013, ίδιου επί της ουσίας περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 και 8 ν. 5104/2024: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 10 προστίθεται άρθρο 58Α στον ν. 4174/2013, ώστε να καθορίζονται πλέον, διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, οι οποίες εξακολουθούν να διέπονται από τα άρθρα 58 και 59 του ΚΦΔ, τα πρόστιμα για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Σκοπός της νέας ρύθμισης είναι η αποσαφήνιση και διαφοροποίηση των σχετικών κυρώσεων λαμβάνοντας υπόψη τον κοινοτικό χαρακτήρα του ΦΠΑ και την ανάγκη διασφάλισης των σχετικών δημοσίων εσόδων. Συγκεκριμένα, με τις νέες ρυθμίσεις αφενός αυστηροποιούνται οι κυρώσεις για την μη υποβολή ή την ανακριβή υποβολή δηλώσεων σε σχέση με τις αντίστοιχες παραβάσεις άλλων φορολογιών για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, και αφετέρου [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. II 2 περ. η' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. η) 1. [...]. 3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης [...] αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1). Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα: Παραδείγματα. 1. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 25.10.2015, σε επιχείρηση, η οποία αν και ήταν υπόχρεη σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, τηρούσε απλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί δέκα (10) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή, για τη μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (πλήρη λογιστικά πρότυπα), καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ. Για τη μη έκδοση δέκα τιμολογίων καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα τιμολόγια, δηλαδή του ΦΠΑ που θα είχε αναγραφεί επί αυτών αν είχαν εκδοθεί νομίμως. 2. Κατά τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου, στις 21.1.2016, σε ΕΠΕ (κέντρο διασκέδασης) που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριάντα πέντε (35) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) για πώληση αγαθών/παροχή υπηρεσιών την ημέρα του ελέγχου, η εκπρόθεσμη υποβολή καταστάσεων πελατών-προμηθευτών φορολογικής περιόδου 2013, καθώς και η μη διαφύλαξη των μνημών του ΦΗΜ. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για την εκπρόθεσμη υποβολή καταστάσεων πελατών - προμηθευτών φορολογικής περιόδου 2013 καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, δηλαδή 100 ευρώ. β. Για τη μη διαφύλαξη των μνημών του ΦΗΜ, καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου. γ. Για τη μη έκδοση τριάντα πέντε (35) ΑΛΣ καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τις μη εκδοθείσες ΑΛΣ, δηλαδή του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία τους αν είχαν εκδοθεί νομίμως. 3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με

βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ , όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 Ν. 4337/2015). β. Ως προς τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ που αναλογεί στις ανωτέρω ΑΛΣ, εφόσον έχουν υποβληθεί ανακριβείς δηλώσεις, θα επιβληθεί πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 ως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τον Ν.4337/2015, εκτός εάν οι νεότερες ρυθμίσεις του άρθρου 58 ή 58Α (παρ. 2) είναι ευνοϊκότερες (άρθρο 7 παρ. 1 Ν. 4337/2015), καθώς και τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53. 4. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.12.2015, σε επιχείρηση διαπιστώνεται η εκπρόθεσμη έκδοση ΑΛΣ, μη συνεχόμενη αρίθμηση στα στοιχεία και εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων. Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλονται πρόστιμα του άρθρου 54, δεδομένου ότι πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις που δεν έχουν ως συνέπεια ουσιαστική φορολογική παράβαση. Ειδικά για την παράβαση της εκπρόθεσμης έκδοσης ΑΛΣ και εφόσον αυτή συνεπάγεται την υποβολή ανακριβών δηλώσεων φόρου εισοδήματος ή ΦΠΑ, θα επιβληθούν τα πρόστιμα που αφορούν την υποβολή ανακριβών δηλώσεων (άρθρα 58 και 58Α, κατά περίπτωση, και με εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος αν η ανακρίβεια αφορά περίοδο προγενέστερη της 17.10.2015), εφόσον ο αναλογών φόρος δεν έχει περιληφθεί και αποδοθεί με δήλωση υποβληθείσα πριν τη διενέργεια του ελέγχου.»

Επειδή με την ΠΟΛ1175/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης προερχόμενης από επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Και ειδικότερα για να χαρακτηριστεί ως τέτοια θα πρέπει να προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού.

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε.2047/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4789/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.».

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, αναφορικά με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και επικαλούμενη την προαναφερθείσα νομολογία, ότι προκειμένου η Φορολογική Αρχή να εφαρμόσει τις κυρώσεις, τις οποίες συνεπάγεται η μη τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων ενός επιτηδευματία, όπως είναι η επιβολή προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, φέρει η ίδια στο ακέραιο το βάρος αποδείξεως ότι τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που κρίνονται ως μη αιτιολογημένα πράγματι προέρχονται από την λήψη αμοιβής λόγω παροχής υπηρεσίας στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής

δραστηριότητας, ωστόσο εν προκειμένω η Φορολογική Διοίκηση αφενός όλως αυθαιρέτως και παρανόμως εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου βασισθείσα στις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 επιβάλλοντας υπέρογκα πρόστιμα, αφετέρου όφειλε να δράσει σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία και να εφαρμόσει τη γενική αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης επιβάλλοντας πρόστιμο ύψους 2.500,00 € ανά έτος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει επί της ουσίας του να γίνει εν μέρει δεκτός ως νόμος βάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από τα αναφερόμενα στην προπαρατεθείσα Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 10 (και τελικά κατά την ψήφιση παρ. 8) ν. 4337/2015, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 58Α στο ν. 4174/2013 (ίδιου επί της ουσίας περιεχομένου με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 και 8 ν. 5104/2024), το πρόστιμο ΦΠΑ επί μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ έχει θεσπιστεί με σκοπό τη διασφάλιση (με την έννοια της μη διαφυγής και της έγκαιρης είσπραξης) των δημοσίων εσόδων από ΦΠΑ, δεδομένου του κοινοτικού χαρακτήρα του φόρου αυτού.

β) Υπό αυτό το δεδομένο, σε περιπτώσεις διενέργειας ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ, όπου διαπιστώνεται ανακρίβεια των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ και επί τη βάση αυτή καταλογίζονται τα διαφυγόντα ποσά ΦΠΑ και επιβάλλεται το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω της ανακρίβειας των δηλώσεων αυτών δε συντρέχει περίπτωση επιβολής (και) του προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 (που επιβάλλεται είτε σε περιπτώσεις επιτόπιων ελέγχων είτε σε περιπτώσεις αυτοτελών ελέγχων εφαρμογής του ν. 4308/2014 και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, χωρίς δηλαδή την ταυτόχρονη διενέργεια ελέγχου ΦΠΑ), αφού με την επιβολή του πρώτου προστίμου διασφαλίζεται πλήρως ο διαφυγών ΦΠΑ.

Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 57 παρ. 8 ν. 5104/2024 σε περίπτωση που μπορούν να επιβληθούν, καταρχήν, τόσο το πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 όσο και εκείνο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024, ο νομοθέτης προέβλεψε μόνο την περίπτωση αφαίρεσης του πρώτου από το δεύτερο (και όχι την ανάποδη περίπτωση), δεδομένου ότι κατά τη λογική των σχετικών διατάξεων το πρώτο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το δεύτερο.

γ) Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι πρέπει να επιβληθούν μόνο τα πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 και ως εκ τούτου οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου (του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024) να τροποποιηθούν ως προς τη νομική τους βάση (πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 πλέον), το δε ύψος τους να τροποποιηθεί σε ύψος τέτοιο, ώστε για την ανακρίβεια που προκύπτει από τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου να επιβληθεί τελικώς σε βάρος της προσφεύγουσας ποσοστό προστίμου 50% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024.

δ) Εξάλλου, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι στην προκειμένη περίπτωση διενέργειας ελέγχου τραπεζικών πιστώσεων δεδομένης της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης χωρίς την ύπαρξη συγκεκριμένων και ειδικότερων στοιχείων και πληροφοριών ως προς το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και του λήπτη αυτής και λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα παραπάνω υπό (α) και (β) ως προς την επιβολή προστίμων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024.

Για τους λόγους αυτούς, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει επί της ουσίας του να γίνει εν μέρει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην απόοικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ., και/.....πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου και των υπ' αριθμ., και/.....πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ./.....πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Ι. ΦΕνπ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	105.053,01 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016	52.526,50 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>157.579,51 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	172.205,79 €
----------------------	--------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2017	86.102,90 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>258.308,69 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	235.097,01 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018	117.548,51 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>352.645,52 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>51.529,76 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	90.361,42 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	39.180,71 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>129.542,13 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	302.738,03 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	110.880,21 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>413.618,24 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

III. Πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024

1.) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους **0,00 €**

(τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

2.) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους **6.000,00 €**

(τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

3.) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους **40.488,81 €**

(τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./.....πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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