



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 17/02/2025

Αριθμός απόφασης: 344

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, ο οποίος κατά τα ελεγχόμενα έτη διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «.....», έδρα επί της οδού αρ. Τ.Κ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατά:

- Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
 - Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
 - Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
 - Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
 - Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
 - Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
 - Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
 - Της με αριθμό/24-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, 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:

- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 260.030,60 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 130.015,30 ευρώ και Ειδική εισφορά αλληλεγγύης 55.131,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **445.177,47 ευρώ**.
- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 167.440,89 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 83.720,45 ευρώ και Ειδική εισφορά αλληλεγγύης 34.592,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **285.753,64 ευρώ**.
- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 58.646,97 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 29.323,49 ευρώ και Ειδική εισφορά αλληλεγγύης 10.948,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **98.919,22 ευρώ**.

- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.235,76 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.617,88 ευρώ και Ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.236,63 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **12.090,27 ευρώ**.
- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 139.229,79 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 69.614,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **208.844,65 ευρώ**.
- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 91.619,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **91.619,06 ευρώ**.
- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 34.804,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **34.804,62 ευρώ**.
- Με τη με αριθμό/24-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.349,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **4.349,06 ευρώ**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 24/09/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., (Επανάληψη Διαδικασίας κατόπιν της υπ' αριθμ./22-09-2023 απόφασης της υπηρεσίας μας) οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ...../17-07-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα κάτωθι δελτία πληροφοριών και εκθέσεις του Τμήματος Γ1 Προληπτικών ελέγχων Τρίπολης, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, τα οποία εστάλησαν στο 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής και παραλήφθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ ΑΤ ΕΙΣ 2022 στις 07/10/2022:

- Η από 30/09/2022 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).
- Η από 30/09/2022 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).
- Η από 30/09/2022 Ειδική Έκθεση Ελέγχου άρθρου 46 παρ. 5, 6, 7 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 83 του ν. 4337/2015 και το άρθρο 33 του ν. 4646/2019 και ισχύει.
- Η από 30/09/2022 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία αποτέλεσε αιτία και αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω ελέγχου και με την οποία διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, κατά τα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019, είχε υποπέσει στις εξής παραβάσεις:

Φορολογικό έτος 2016

α) πώλησε σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας 728.836,85 €, και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 & 5 του ίδιου νόμου.

β) υπέβαλε ανακριβώς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με συνολικό ποσό ανακρίβειας 5.215.582,19 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3 και 30 του ίδιου νόμου.

γ) υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2016 και δε δήλωσε επιπλέον ακαθάριστα έσοδα καθαρής αξίας 588.940,54 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 10, 21 και 29 του ίδιου ως άνω νόμου και των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

δ) παρέλαβε τουλάχιστον 1.228.210,49 λίτρα (1.251.184,52-22.974,03) υγραερίου κίνησης, χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά αγορών — διακίνησης και αφού δεν έλαβε, δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (παραστατικά) παραλαβών- αγορών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9) και 8 (παρ. 10 και 1 1) του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου.

Φορολογικό έτος 2017

α πώλησε σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας με ΦΠΑ 474.683,43 €, και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης, από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 & 5 του ίδιου νόμου.

β) υπέβαλε ανακριβώς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με συνολικό ποσό ανακρίβειας 2.595.891,86 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1,2, 3 και 30 του ίδιου νόμου.

γ) υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2017 και δε δήλωσε επιπλέον ακαθάριστα έσοδα καθαρής αξίας 382.809,21 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 10, 21 και 29 του ίδιου ως άνω νόμου και των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

δ) παρέλαβε τουλάχιστον 624.583,02 λίτρα (651.444,51-26.861,49) υγραερίου κίνησης, χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά αγορών — διακίνησης και αφού δεν έλαβε, δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (παραστατικά) παραλαβών- αγορών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9) και 8 (παρ. 10 και 1 1) του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου.

Φορολογικό έτος 2018

α) πώλησε σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 179.830,06 € και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης αντίστοιχης, από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 & 5 του ίδιου νόμου.

β) υπέβαλε ανακριβώς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με συνολικό ποσό ανακρίβειας 5.337.402,27 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1,2, 3 και 30 του ίδιου νόμου.

γ) υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2018 και δε δήλωσε επιπλέον ακαθάριστα έσοδα καθαρής αξίας 145.024,24 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 5, 7, 8, 10, 21 και 29 του ίδιου ως άνω νόμου και των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

δ) παρέλαβε τουλάχιστον 197.637,12 λίτρα (213.599,97-15.962,15) υγραερίου κίνησης, χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά αγορών — διακίνησης και αφού δεν έλαβε, δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (παραστατικά) παραλαβών- αγορών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9) και 8 (παρ. 10 και 11) του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου.

Φορολογικό έτος 2019

α) πώλησε σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 35.087,85 €, και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης, από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 & 5 του ίδιου νόμου.

β) υπέβαλε ανακριβώς ως προς τις φορολογητέες εκροές, περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με συνολικό ποσό ανακρίβειας 28.296,65 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1,2, 3 και 30 του ίδιου ως άνω νόμου.

γ) παρέλαβε τουλάχιστον 51.036,19 λίτρα (53.787,43-2.751,24) υγραερίου κίνησης, χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά αγορών — διακίνησης και αφού δεν έλαβε, δεν εξέδωσε λογιστικά αρχεία (παραστατικά) παραλαβών - αγορών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 (παρ. 8 και 9) και 8 (παρ. 10 και 11) του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ./04.11.2022 εντολή μερικού ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος γραφείου, για την περίοδο 1/1/2016 έως την 31/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και της Α. 1413/2019 (ΦΕΚ Β' 4061/7-11-2019) «*Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς (φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)*».

Στη συνέχεια συντάχθηκε το υπ' αριθμ./14-02-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και εκδόθηκαν οι σχετικές Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά στις 15/02/2023. Ο προσφεύγων, υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2023/07-03-2023 έγγραφο υπόμνημα και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΠ ΕΙ 2023/13-03-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα και με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν οι σχετικές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι εξής πράξεις:

1) η υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

2) η υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,

3) η υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,

4) της υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

5) η υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2016,

6) η υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2017,

7) η υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2018 και

8) η υπ' αριθμ./28-03-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2019.

Κατά των ανωτέρω πράξεων του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-04-2023 ενδικοφανή προσφυγή. Επί της προσφυγής αυτής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./22-09-2023 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία κρίθηκε ότι οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος με αριθμό/2023,/2023,/2023,/2023 και οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό/2023,/2023,/2023,/2023, φορολογικών ετών 2016 - 2019 αντίστοιχα ήταν τυπικά πλημμελείς και έπρεπε να ακυρωθούν, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των οριζόμενων στην Α.1413/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ήτοι αφενός δεν είχαν εκδοθεί Πράξεις Επιβολής Προστίμου για τα φορολογικά έτη 2016 - 2019, αφετέρου δε στο σώμα της εκδοθείσας εντολής ελέγχου δεν υπήρχε αναφορά ότι αυτή είχε εκδοθεί κατ' εφαρμογή της Α.1413/2019 Απόφασης

Εν συνεχεία, κατ' εφαρμογή της προαναφερόμενης απόφασης της υπηρεσίας μας:

- εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών οι υπ' αριθμ./.../2023,/.../2023 και/2023 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα (κατά των οποίων ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας),

- εκδόθηκε στις 17/07/2024 η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κατ' εφαρμογή της Απόφασης Α.1413/2019. Κατόπιν της ως άνω εντολής διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2019 βάσει της απόφασης Α. 1413/2019, με την οποία καθορίζεται η διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από το γραφείο, σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου και συντάχτηκαν οι από 24/09/2024 σχετικές εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της από 30/09/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία αποτελούσε αιτία και αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω ελέγχου, τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν καθώς και τα σχετικά πρόστιμα άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. που επιβλήθηκαν, κατ' εφαρμογή της Α.1413/2019, εξέδωσε τις σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ (προσθέτοντας την αποκρυσβαία φορολογητέα ύλη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων) ποσού **588.940,54** ευρώ το φορολογικό έτος 2016, ποσού **382.809,21** ευρώ το φορολογικό έτος 2017, ποσού **145.024,24** ευρώ το φορολογικό έτος 2018 και ποσού **28.296,65** ευρώ το φορολογικό έτος 2019.

Ο έλεγχος συμπεριέλαβε τις ως άνω διαπιστώσεις στο με αριθμό/20-08-2024 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου**, το οποίο κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Αφού λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος επί του ΣΔΕ, ο έλεγχος οριστικοποίησε τα αποτελέσματα, συνέταξε τις από 24/09/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 και 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ. - Μη νόμιμη και πλημμελής διαδικασία επανελέγχου – Μη νόμιμη και πλημμελής έκδοση Οριστικών Πράξεων μετά την πάροδο ενός (1) έτους από την έκδοση της απόφασης - Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2016. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Εκ του ανωτέρω περιεχομένου της απόφασης της Υπηρεσίας Σας, προκύπτει σαφέστατα ότι η Υπηρεσία προέβη σε κρίση όσον αφορά τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου από το 1ο ΕΛΚΕ Αττικής, κρίνοντας ότι υφίσταται περίπτωση παράβασης νόμου λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής της Α.1413/2019 Απόφασης ΑΑΔΕ και όχι λόγω μιας απλής τυπικής πλημμέλειας και δη λόγω πλημμελούς αιτιολογίας... Ως εκ τούτου, ουδόλως μπορεί να γίνει λόγος για τυπική πλημμέλεια, αλλά ούτε και για επανέλεγχο, τουναντίον με την απόφασή Σας, η Υπηρεσία Σας διέταξε τον επανέλεγχο όχι με βάση την Α.1413/2019 Απόφαση ΑΑΔΕ, αφού κάτι τέτοιο δεν θα μπορούσε να γίνει αφής στιγμής δε συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις προς τούτο, αλλά με βάση τις κοινές διατάξεις περί φορολογικού ελέγχου,...»

«Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, οι αρχικές Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής ακυρώθηκαν δυνάμει της υπ'αριθμ./2023 απόφασης της Υπηρεσίας Σας, η οποία εκδόθηκε στις 22.9.2024, οι δε νέες ήδη προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις, ανεξαρτήτως της περαιτέρω νομιμότητάς τους ή μη, εκδόθηκαν στις 24.9.2024, ήτοι μετά την πάροδο ενός (1) έτους από την έκδοση της απόφασης της Υπηρεσίας Σας, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ....»

2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...η αρμόδια Φορολογική Αρχή δεν εδύνατο να εκδώσει νέα πράξη, κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα, το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου

για τα φορ. έτη 2016 (χρήση 1.1.2016 – 31.12.2016) και 2017 (χρήση 1.1.2017 – 31.12.2017), έχει υποπέσει σε ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ...

Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι αφενός δεν υφίστανται νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 και ότι δεν υφίσταται λόγος παράτασης της προθεσμίας παραγραφής και αφετέρου ότι ο ισχύων χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου είναι πενταετής, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι παρατάθηκε για ένα (1) έτος από την έκδοση της απόφασης της Υπηρεσίας Σας, το οποίο όμως επίσης παρήλθε άπρακτο, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, στην προκειμένη περίπτωση η αξίωση της Φορολογικής Αρχής προς έκδοση πράξης καταλογισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορ. έτη 2016 (χρήση 1.1.2016 – 31.12.2016) και 2017 (χρήση 1.1.2017 – 31.12.2017) ΕΧΕΙ ΥΠΟΠΕΣΕΙ ΣΕ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ...».

3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη νόμιμης έκδοσης της εντολής ελέγχου - Παράβαση νόμου λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων για την εφαρμογή της Α.1413/2019 Απόφασης ΑΑΔΕ για το φορ. έτος 2016.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...η οποία αναφέρει (η εντολή ελέγχου) στις παρατηρήσεις και ΟΧΙ στο προοίμιο «κατ'εφαρμογή της Α.1413/2019»... Κατά συνέπεια, έχει παραβιαστεί εν προκειμένω ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και της διαδικασίας της Α.1413/2019...

...Βάσει του γεγονότος της μη έκδοσης απόφασης (προστίμου) για το 2016, το 1ο ΕΛΚΕ δεν μπορούσε να κάνει επίκληση εφαρμογής της Α.1413/2019 γιατί σύμφωνα με το άρθρο 2 αυτής απαιτείται για την έκδοση εντολής ελέγχου κατ'εφαρμογή της Α.1413/19 να υπάρχουν καταλογισθείσες παραβάσεις για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου και για το 2016, προϋπόθεση η οποία δεν συντρέχει εν προκειμένω.

4. Πλημμελής και μη νόμιμη μεθοδολογία ελέγχου

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...Α. Όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πατρών, στην οποία έχει στηριχθεί ο έλεγχος και ο επανέλεγχος, οι αρμόδιοι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Πατρών, παρ'ότι επικαλούνται την ΔΕΦΚ Α1096142/08-07-2016, στην πραγματικότητα δεν την εφαρμόζουν. Έτσι παραποιούν κατά το δοκούν τα οριζόμενα στα άρθρα 1 και 5 αυτής, στα οποία γίνεται αναφορά ως προς τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου.

Β. Οι ενδείξεις μετρητών ολικής καταγραφής που κατέγραψαν οι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Πατρών δεν είναι ακριβείς καθόσον δεν διαπίστωσαν ότι είναι από τον απαραβίαστο φορολογικό αθροιστή και αυτό οφείλεται στο ότι δεν είχαν τις απαιτούμενες γνώσεις να ελέγξουν την πηγή άντλησής τους, αλλά ούτε και γνώριζαν τη λειτουργία της αντλίας και δη το πως εξάγονται οι ενδείξεις από την φορολογική μνήμη -φορολογικού αθροιστή...»

5. Μη συνδρομή των νομίμων και ουσιαστικών προϋποθέσεων για την έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Εξάλλου, όσον αφορά τα υπό κρίση φορ. Έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 (έως τις 14-03-2019) υπάρχει πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, δεδομένου του ότι το Δ'ΤΕΣ Πειραιά, που είναι το αποκλειστικά καθ' ύλην αρμόδιο ελεγκτικό όργανο, ήχθη στη διαπίστωση ότι σε ΟΥΔΕΜΙΑ παράβαση, ως αυτή περιγράφεται στην ένδικη έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πατρών, έχω υποπέσει...»

6. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Πλημμελής, ελλιπής, αόριστη και μη νόμιμη

αιτιολογία των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Στην προκειμένη περίπτωση, ο διενεργηθείς σε εμένα έλεγχος τυγχάνει όλως αόριστος, αυθαίρετος και πλημμελώς αιτιολογημένος, και άρα μη νόμιμος. Ειδικότερα :

α) Η ΥΕΔΔΕ Πατρών έχει υπολογίσει λανθασμένα, τόσο τις συνολικές αγορές της επιχείρησης, όσο και τις συνολικές πωλήσεις σε όλα τα έτη,...

β) Ο έλεγχος, αγνοεί σκοπίμως τις καταγραφές και τις μετρήσεις που διενεργήθηκαν από τη διαπιστευμένη εγκαταστάτρια επιχείρηση οι οποίες δεν επιδέχονται την παραμικρή αμφισβήτηση...

γ) Όπως προαναφέρθηκε, η μέθοδος που χρησιμοποίησε η ΥΕΔΔΕ Πατρών για τις ελεγκτικές της επαληθεύσεις, δεν προσομοιάζει σε καμιά περίπτωση ούτε με την μέθοδο που εφαρμόζουν όλες οι υπόλοιπες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ...»

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό περί: α) παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017, λόγω παρόδου της πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής,

β) παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016-2019, λόγω παρέλευσης του ενός (1) έτους μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./22-09-2023 απόφασης της υπηρεσίας μας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η 5ετής προθεσμία της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων για το φορολογικό έτος 2016, έληξε στις 31/12/2022 και για το φορολογικό έτος 2017, έληξε στις 31/12/2023. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, έληξε στις 23/09/2024 (μετά την πάροδο ενός έτους από την έκδοση της υπ' αριθμ./22-09-2023 απόφασης της Δ.Ε.Δ.), ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 24/09/2024, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο του ενός έτους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

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

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την

έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...

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

αα) Αν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ.

1. Αν η δήλωση υποβληθεί στο τελευταίο έτος της περιόδου της περ. α), η πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί εντός ενός (1) έτους από τη λήξη του έτους υποβολής της ως άνω δήλωσης.

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

β) Αν μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, κοινοποιούνται κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 37 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«**1.** Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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

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

εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

2. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 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 ΦΠΑ ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

3. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 2 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά ΦΠΑ, ή τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό

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

Επειδή, στην Ε.2057/2023 με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», ορίζεται ότι:

«4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται 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, εν προκειμένω για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017: α) ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ και β) το προς απόδοση ποσό κύριου φόρου (ΦΠΑ), που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, δηλαδή πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 2 του άρθρου 79 όρια της φοροδιαφυγής και η παραγραφή ορίζεται δεκαετής, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, ήτοι έως 31/12/2027 και έως 31/12/2028 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα. Όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι έως 31/12/2024 και 31/12/2025 για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016-2019, λόγω παρέλευσης του ενός (1) έτους μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./22-09-2023 απόφασης της υπηρεσίας μας (παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 37 του Κ.Φ.Δ.), κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη νόμιμης έκδοσης της εντολής ελέγχου - Παράβαση νόμου λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων για την εφαρμογή της Α.1413/2019 Απόφασης για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1413/2019 με θέμα: «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από το γραφείο σε περιπτώσεις που

διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)»:

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή ΦΠΑ σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας

ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή ΦΠΑ Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο».

Επειδή, με την υπ' αριθμ./22-09-2023 απόφαση της υπηρεσίας μας επί της/26-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, κρίθηκε ότι «επειδή από την αρμόδια φορολογική αρχή (1^ο ΕΛΚΕ Αττικής) δεν έγινε αυτοτελής κατόπιν ελέγχου προσδιορισμός φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. να μη στηρίζονται σε πλήρη και αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των οριζόμενων στην Α. 1413/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, λόγω μη έκδοσης Πράξεων Επιβολής Προστίμων για μη έκδοση ή έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου (παραστατικού) για όλα τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016-2019, πριν την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με την προσθήκη της αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης και μη αναφοράς της Α.1413/2019 Απόφασης στο σώμα της αρ./04-11-2022 εντολής ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής...

βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες με αριθ./28.03.2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος και οι με αριθ./28.03.2023 οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2016 - 2019, αντίστοιχα, είναι νομικώς πλημμελείς λόγω πλήρους έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των οριζόμενων στην Α.1413/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ως ανωτέρω ελέχθη, και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, για τυπικούς λόγους...»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εντολή ελέγχου που εκδόθηκε κατόπιν της ως άνω απόφασης της υπηρεσίας μας, αναφέρει στις παρατηρήσεις και όχι στο προοίμιο τη φράση «κατ' εφαρμογή της Α.1413/2019», κατά συνέπεια έχει παραβιαστεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της Α.1413/2019.

Επειδή, στην Α.1413/2019 ορίζεται ότι στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της Απόφασης, χωρίς να προσδιορίζεται ακριβώς το σημείο που πρέπει αυτό να αναγραφεί, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το φορολογικό έτος 2016:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι βάσει του γεγονότος της μη έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2016, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να κάνει επίκληση εφαρμογής της Α.1413/2019.

Επειδή, από την από 24/10/2024 Έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προκύπτει ότι:

«*Η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών της οποίας αρμοδιότητα ήταν η έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ενώ προέβη στην έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, δεν προχώρησε ωστόσο στην έκδοση της σχετικής πράξης επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2016, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο της έκδοσης των σχετικών πράξεων Επιβολής Προστίμου από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, το εν λόγω φορολογικό έτος είχε υποπέσει σε παραγραφή ως προς την επιβολή του σχετικού προστίμου...*

Με βάση τα ανωτέρω λεχθέντα, λαμβάνοντας υπ' όψιν το ύψος της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης για το έτος 2016 το οποίο ανέρχεται σε 588.940,54€ και βάσει του οποίου προκύπτει μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους 260.030,60€ και μη αποδοθείς Φ.Π.Α. ύψους 139.229,79€, η εν λόγω φορολογική περίοδος 1/1/2016 – 31/12/2016 δεν έχει παραγραφεί φορολογικά όσον αφορά τον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., εφαρμοζομένων των διατάξεων του αρ. 66 Ν.4987/2022 περί φοροδιαφυγής (και ήδη αρ. 79 Ν.5104/24) και της παρ. 27α άρθρου 66 ν. 4646/2019 (σε συνδυασμό με την παρ.1 άρθρου 72 του ν. 4174/2013) και η Υπηρεσία μας ενήργησε ορθά και προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. που αναλογεί εκδίδοντας αντίστοιχα τις σχετικές διορθωτικές Πράξεις Προσδιορισμού των φόρων, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 30.09.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2024 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καθώς ακόμη και αν ελλείπει η πράξη επιβολής του σχετικού προστίμου του άρθρου 58Α Ν.4174/2013, αυτό δεν αναιρεί την φορολογική υποχρέωση του ελεγχόμενου...».

Συνεπώς για το φορολογικό έτος 2016 δεν εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση, προϋποθέτει την έκδοση πράξης για την επιβολή του κατά περίπτωση οριζόμενου προστίμου της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), πριν την έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, περαιτέρω, πρέπει να ληφθεί υπόψη η καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου, προκειμένου, να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης.

Επειδή, εν προκειμένω για το φορολογικό έτος 2016 δεν έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, για τη μη έκδοση ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων πριν την έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και την προσθήκη της αποκρυσβείας φορολογητέας ύλης, **δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των οριζόμενων στην Α. 1413/2019 Απόφαση**, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2016, δεδομένου των διαπιστώσεων της από 30/09/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 και 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, προκύπτει ότι ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα που έχουν αποκρυσβεί, υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ και το προς απόδοση ποσό κύριου φόρου (ΦΠΑ), που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, πρόκειται δηλαδή για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 2 του άρθρου 79 όρια της φοροδιαφυγής, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της εξελεγκτικής του αρμοδιότητας, δύναται να διενεργήσει αυτοτελή, κατόπιν ελέγχου, προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ως προς τον 4^ο, 5^ο και 6^ο ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των εσφαλμένων διαπιστώσεων της από 30/09/2022 Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Ως προς τα φορολογικά έτη 2017-2019:

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί διαφορών εκροών βάσει παραστατικών πωλήσεων σε σχέση με τις αναγραφές των ενδείξεων μετρητών στα παραστατικά αγορών για τα φορολογικά έτη 2016-2019, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις οικείες από 24/09/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής:

«Στην παρούσα διαδικασία και κατ' εφαρμογή της Απόφασης Α.1413 / 2019, ΦΕΚ: Β' 4061/7-11-2019, δεν προβλέπεται η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων παρά μόνο ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ

Ο παρών έλεγχος δεν αναζήτησε και δεν επεκτάθηκε στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών, προκειμένου να ολοκληρωθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου.

Ως εκ τούτου, δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση όλων όσων αναφέρθηκαν στο υπόμνημα του ελεγχόμενου περί λανθασμένου υπολογισμού των μετρήσεων και επαλήθευσης του νέου υπολογισμού, όπως αυτός απεικονιζόταν αναλυτικά σε πίνακες στο συμπληρωματικό στο υπόμνημα του.

Ο παρών έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, περί διαφορών εκροών βάσει παραστατικών πωλήσεων σε σχέση με τις αναγραφές των ενδείξεων μετρητών στα παραστατικά αγορών για τα φορολογικά έτη 2016-2019, ενώ αποδέχτηκε πλήρως τις σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πατρών και ενέμεινε σε αυτές, προσδιορίζοντας τα οριστικά αποτελέσματα και καταλογίζοντας τους αναλογούντες φόρους χωρίς διαφορές από τα προσωρινά.

Ο έλεγχος σημείωσε ότι είχε πραγματοποιηθεί προηγούμενα έλεγχος από τα αρμόδια Τελωνειακά όργανα στις 04/02/2019 χωρίς διαφορές, γεγονός για το οποίο δεν γινόταν σχετική αναφορά από την ΥΕΔΔΕ Πατρών...».

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται με την Α. 1413/2019, κατ' εφαρμογή της οποίας, δεν προβλέπεται η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων παρά μόνο ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης, ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και δεν έχει υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις για να δηλώσει αυτά τα ποσά.

Επειδή, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./../2023,/2023 και/2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Επειδή, κατόπιν αυτών ορθώς ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω αναλυτικώς εκτεθέντα, ήτοι τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν καθώς και τα σχετικά πρόστιμα άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 που επιβλήθηκαν, κατ' εφαρμογή της Α. 1413/2019, διαπίστωσε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και βάσει αυτών επαναπροσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα καθώς και τις φορολογητέες εκροές για τα ελεγχόμενα έτη 2017 - 2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./21-10-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και ειδικότερα την:

Α) επικύρωση των:

- Υπ' αριθμ./2024,/2024,/2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα.

- Υπ' αρ...../2024,/2024,/2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Β) ακύρωση των:

- Υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής φορολογικού έτους 2016.

- Υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής φορολογικού έτους 2016.

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

Φορολογικό έτος 2016

- Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	10.865,17	599.805,71	10.865,17	0,00
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				0,00
	Χρεωστικό ποσό	1.363,22	261.393,82	1.363,22	
Προκαταβολή φόρου		1.920,09	1.920,09	1.920,09	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		67,50	67,50	67,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω χαρτοσήμου		13,50	13,50	13,50	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			130.015,30		
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			55.131,57		
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	4.614,31	449.791,78	4.614,31	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθμ. /2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Αξία φορολογητέων εκροών		10.703.160,06	11.292.100,60	10.703.160,06	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		10.680.548,43	10.680.548,43	10.680.548,43	0,00
Φόρος εκροών		2.517.331,03	2.656.561,37	2.517.331,03	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		2.517.331,58	2.517.331,58	2.517.331,58	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		0,55		0,55	
Χρεωστικό υπόλοιπο			139.229,79		
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ,			69.614,86		
Σύνολο φόρου για καταβολή			208.844,65		
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	0,55		0,55	0,00
	για επιστροφή				

Φορολογικό έτος 2017

- Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου της συζύγου	11.603,74	394.412,95	394.412,95	382.809,21
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				167.440,89
	Χρεωστικό ποσό	482,64	167.923,53	167.923,53	
Προκαταβολή φόρου		2.082,10	2.082,10	2.082,10	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		67,50	67,50	67,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		13,50	13,50	13,50	
Πρόσημο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			83.720,45	83.720,45	83.720,45
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόσημο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			34.592,30	34.592,30	34.592,30
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	3.895,74	289.649,38	289.649,38	285.753,64
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Αξία φορολογητέων εκροών		12.022.169,69	12.404.978,90	12.404.978,90	382.809,21
Αξία φορολογητέων εισροών		12.019.729,77	12.019.729,77	12.019.729,77	
Φόρος εκροών		2.885.320,72	2.977.194,93	2.977.194,93	91.874,21
Υπόλοιπο φόρου εισροών		2.885.575,87	2.885.575,87	2.885.575,87	
Πιστωτικό υπόλοιπο		255,15			255,15
Χρεωστικό υπόλοιπο			91.619,06	91.619,06	91.619,06
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Σύνολο φόρου για καταβολή			91.619,06	91.619,06	91.619,06
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	255,15			255,15
	για επιστροφή				

Φορολογικό έτος 2018

- Υπ' αριθμ. /2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.061,97	151.086,21	151.086,21	145.024,24
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	381,52			
	Χρεωστικό ποσό		58.265,45	58.265,45	58.646,97
Προκαταβολή φόρου		1.379,95	1.379,95	1.379,95	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		67,50	67,50	67,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα στο πάνω τέλη χαρτοσήμου		13,50	13,50	13,50	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			29.323,49	29.323,49	29.323,49
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			10.948,76	10.948,76	10.948,76
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.329,43	101.248,65	101.248,65	98.919,22
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθμ. /2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Αξία φορολογητέων εκροών		9.446.276,15	9.591.295,38	9.591.295,38	145.019,23
Αξία φορολογητέων εισροών		9.403.956,55	9.403.956,55	9.403.956,55	
Φόρος εκροών		2.267.106,27	2.301.910,89	2.301.910,89	34.804,62
Υπόλοιπο φόρου εισροών		2.267.106,27	2.267.106,27	2.267.106,27	
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			34.804,62	34.804,62	34.804,62
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Σύνολο φόρου για καταβολή			34.804,62	34.804,62	34.804,62
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				

	για επιστροφή				
--	------------------	--	--	--	--

Φορολογικό έτος 2019

- Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	11.381,11	39.677,76	39.677,76	28.296,65
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				7.235,76
	Χρεωστικό ποσό	1.794,37	9.030,13	9.030,13	
Προκαταβολή φόρου		856,11	856,11	856,11	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		67,50	67,50	67,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		13,50	13,50	13,50	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.617,88	3.617,88	3.617,88
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		68,42	1.305,05	1.305,05	1.236,63
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	4.049,90	16.140,17	16.140,17	12.090,27
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως κατα λ θέντα ποσά					

- Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Αξία φορολογητέων εκροών		6.666.386,17	6.694.682,82	6.694.682,82	28.296,65
Αξία φορολογητέων εισροών		6.701.959,42	6.701.959,42	6.701.959,42	
Φόρος εκροών		1.599.932,69	1.606.723,88	1.606.723,88	6.791,19
Υπόλοιπο φόρου εισροών		] 615.960,82	1.615.960,82	1.615.960,82	
Πιστωτικό υπόλοιπο		16.028,13	13.586,00	13.586,00	2.442,13
Χρεωστικό υπόλοιπο			4.349,06	4.349,06	4.349,06
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ,					
Σύνολο φόρου για καταβολή			4.349,06	4.349,06	4.349,06
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	16.028,13	13.586,00	13.586,00	2.442,13

	για επιστροφή				
--	------------------	--	--	--	--

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

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.