



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02-04-2025

Αριθμός απόφασης: 906

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 με ημερομηνία κατάθεσης 04-12-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα στην οδός αρ. & αρ., κατά:

α) της υπ' αριθμ. /**11-11-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της υπ' αριθμ. /**11-11-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

γ) της υπ' αριθμ./11-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

δ) της υπ' αριθμ./11-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το από 27/03/2025 υπόμνημα της προσφεύγουσας με τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-12-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ./11-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 189.923,55 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 94.961,77 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 284.885,32 €.

Β. Με την υπ' αριθμ./11-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 179.657,12 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 89.828,56 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 269.485,68 €.

Γ. Με την υπ' αριθμ./11-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 152.388,11 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 76.194,06 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 228.582,17 €.

Δ. Με την υπ' αριθμ./11-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 42.377,61 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 21.188,83 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 63.566,44 €.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 11-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία συντάχθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ. /29-08-2023 και/29-8-2022 εντολών μερικού ελέγχου επιτόπιου που

εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του ίδιου ΕΛΚΕ προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν 4172/2013, ν 2859/00 και ν 4308/2014 από την προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017-2019 αντίστοιχα

Απτία του ελέγχου αποτέλεσε, η με αριθμό διαβιβαστικού ΥΕΔΔΕ Αττικής ΕΞ 20222/8-2-2022 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος, η με αριθμό διαβιβαστικού ΥΕΔΔΕ Αττικής ΕΞ 2022/8-2-2022 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ και η με αριθμό διαβιβαστικού ΥΕΔΔΕ Αττικής ΕΞ/3-2-2022 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας ν. 4174/2013 και ν. 4308/2014 για τα φορολογικά έτη 2016-2019 της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Σύμφωνα με την ως άνω οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία έλαβε υπόψη τα πορίσματα των ως άνω εκθέσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα το Λιανικό εμπόριο, έλαβε τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016-2019, εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), από την εταιρεία - ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα τα ελεγχόμενα έτη «» και δευτερεύουσα «» και έδρα στην,αρ., όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται ανά φορολογικό έτος, στην εν λόγω οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω εκδότρια εταιρεία:

- 1) το φορολογικό έτος 2016 είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.164.145,54** ευρώ πλέον ΦΠΑ 279.394,93 ευρώ,
- 2) το φορολογικό έτος 2017 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **776.060,27** ευρώ πλέον ΦΠΑ 186.254,47 ευρώ,
- 3) το φορολογικό έτος 2018 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **659.034,86** ευρώ πλέον ΦΠΑ 158.168,37 ευρώ και
- 4) το φορολογικό έτος 2019 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας **125.000,00** ευρώ πλέον ΦΠΑ. 30.000,00 ευρώ.

Οι φορολογικές διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προέκυψαν καθώς η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες που αφορούν στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου και ακολούθως, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 – 2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα της ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραβίαση νόμου. – Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Όλες οι συναλλαγές με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων εταιρεία πραγματοποιήθηκαν και εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα, ενώ ήταν ανθρωπίνως αδύνατων να υποπέσει στην αντίληψη της το φορολογικό προφίλ της ως άνω εταιρείας.
- 2) Η ως άνω εκδότρια εταιρεία αποτελεί μία καθ' όλα υπαρκτή φορολογικά και συναλλακτικά επιχείρηση, η οποία δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ότι έχει προβεί σε εικονικές

συναλλαγές, άλλως δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να κριθεί ότι η προσφεύγουσα υπήρξε κακόπιστη ως προς τη λήψη των υπό κρίση τιμολογίων.

3) Παράβαση νόμου – Πλημμελής και μη νόμιμη η μη αναγνώριση των δαπανών της προσφεύγουσας εκ των υπό κρίση τιμολογίων δεδομένου ότι η τελευταία ήταν και είναι απολύτως καλόπιστη όσον αφορά τις υπό κρίση συναλλαγές.

4) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του νόμου, που να δικαιολογούν την παράταση της προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 ΚΦΕ, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ και του άρθρου 36 παρ. 3 του ν. 4174/2013 (ΚΦΕ), (ήδη άρθρο 37 νέου ΚΦΔ), από πενταετή σε δεκαετή. Και τούτο διότι η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της και θα μπορούσε να ελέγξει αν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, εντός της προβλεπόμενης πενταετίας, όλα τα σχετικά υπό κρίση στοιχεία, τα οποία άλλωστε είχαμε δηλώσει νομίμως στην σχετική Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή, με την παράγρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

«... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3^α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ.66 του ΚΦΔ 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί

υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό 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 καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα 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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...].»

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του

ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, με τις παράγρ. 1, 2, 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (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 Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), του Φόρου Κύκλου Εργασιών, 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 Φ.Π.Α. ή

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

.....

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 συμμέτοχος. 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 συμμέτοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί 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 εκδόντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Επειδή, οι περιπτώσεις της φοροδιαφυγής, ως λόγος παράτασης της πενταετούς παραγραφής, ορίσθηκαν αρχικά στο άρθρο 55 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που ίσχυε μέχρι 30-11-2015 και μετά στο άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (προσθήκη νέου κεφαλαίου -12ου- στο Ν. 4174/2013, άρθρο 66 παρ. 1 του κεφαλαίου αυτού).

Επειδή, επίσης ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ν. 4174/2013, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ίδιου νόμου, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., εγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]. Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου

στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Η ρύθμιση της παραγράφου 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018. Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/25-09-2023 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»:

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

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

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

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

.....

Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία

υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει των με αριθμ./29-08-2023 και/29-08-2022 εντολών ελέγχου φορολογικών ετών 2016-2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσαν οι με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2022/8-2-2022, ΕΞ 2022/08-02-2022 και ΕΞ 2022/03-02-2022 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου έρευνας και επεξεργασίας ΚΦΔ και ΕΛΠ που διαβιβάστηκαν στον έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία έλαβε υπόψη τα πορίσματα των ως άνω εκθέσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα το Λιανικό εμπόριο, είχε λάβει τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016-2019, εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), από την εταιρεία - ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα τα ελεγχόμενα έτη «Λιανικό εμπόριο» και έδρα στην, αρ., όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται ανά φορολογικό έτος, στην εν λόγω οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω εκδότρια εταιρεία:

- 1) το φορολογικό έτος 2016 είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.164.145,54** ευρώ πλέον ΦΠΑ 279.394,93 ευρώ,
- 2) το φορολογικό έτος 2017 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **776.060,27** ευρώ πλέον ΦΠΑ 186.254,47 ευρώ,
- 3) το φορολογικό έτος 2018 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **659.034,86** ευρώ πλέον ΦΠΑ 158.168,37 ευρώ και
- 4) το φορολογικό έτος 2019 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας **125.000,00** ευρώ πλέον ΦΠΑ. 30.000,00 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛΚΕ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2016 - 31/12/2016 και 01/01/2017 - 31/12/2017, για τις οποίες η προσφεύγουσα επικαλείται παραγραφή και με τις οποίες καταλογίστηκαν ποσά κύριου φόρου ύψους 189.923,55 € τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 και ύψους 179.657,12 € τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016.

Επειδή, ως προς την παραγραφή που επικαλείται η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των διατάξεων της περ. α' της παρ.27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 σύμφωνα με τις οποίες, ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής (στις οποίες περιλαμβάνεται και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων), μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Ωστόσο, σύμφωνα με την Ε. 2057/2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αναφορικά με τις εν λόγω διατάξεις, οι οικίες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ΦΠΑ εκδίδονται μόνο εφόσον από τον έλεγχο των εικονικών

φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κυρίου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα όρια στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Οι οικίες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού.

Επειδή, βάσει των ως άνω συνάγεται ότι ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα ο Προϊστάμενος του 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε τις υπό κρίση Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, βάσει των διατάξεων του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, λόγω φοροδιαφυγής, καθώς οι διαφορές κύριου φόρου που καταλόγισε ο έλεγχος είναι άνω των 50.000,00€, ήτοι άνω του ορίου της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, είναι αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς λόγους

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

« 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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014, με θέμα την παροχή οδηγιών εφαρμογής Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων βάσει Ν.4308/14, ορίζεται μεταξύ άλλων στην παράγραφο 8 του άρθρου 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος), ότι :

«5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528,1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν

το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994) ότι, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. (στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση η έκθεση ελέγχου για τον εκδότη, έχει συνταχθεί από υπάλληλο της ΥΕΔΔΕ), οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή, εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, εν προκειμένω, στην με ημερομηνία θεώρησης 11-11-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων «.....» - ΑΦΜ είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην εν λόγω εκδότρια τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στο 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το υπ. αριθμ. πρωτ./03-02-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη σε αυτό την με ημερομηνία θεώρησης 20-01-2022 Έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας υπηρεσίας, για την εκδότρια «.....» και για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 -2019, διαπιστωθήκαν τα εξής :

1) Κλειστή επιχείρηση. Συγκεκριμένα συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αρ./12-02-20 εντολή ελέγχου μετέβη την 12-02-20 στην έδρα της εν λόγω εκδότριας επί της οδού προς επίδοση της υπ' αρ./12-02-20 Πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων όπου

διαπίστωσε ότι στο σημείο στεγαζόταν επιχείρηση με κατεβασμένα ρολά και με τίτλο επιγραφής «.....». Σε σχετική ερώτηση στο παρακείμενο κατάστημα εστίασης, πληροφορήθηκε ότι για πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα δεν έχει εμφανιστεί κάποιος και η επιχείρηση είναι κλειστή. Κατόπιν τούτου το συνεργείο ελέγχου προέβη σε θυροκόλληση της ως άνω Πρόσκλησης στην οποία η εν λόγω εκδότρια ουδέποτε ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ενώ και σε δεύτερη επίσκεψη που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου στην ως άνω έδρα της εν λόγω εκδότριας για θυροκόλληση των διαπιστώσεων του ελέγχου, αυτή ακόμη παρουσίαζε τα ίδια χαρακτηριστικά της κλειστής επιχείρησης.

2) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά της βιβλία και στοιχεία, ούτε έχει προβεί σε δήλωση διακοπής εργασιών ή μεταφοράς έδρας.

3) Ο έλεγχος αναζήτησε τον διαχειριστή της εν λόγω εκδότριας, με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών, και διεύθυνση επαγγελματικής δραστηριότητας, Τ.Κ., Αιγάλεω. Σε αυτοψία που διενεργήθηκε στην επαγγελματική του έδρα, η επιχείρηση δεν εντοπίστηκε. Επιπλέον, από έλεγχο που διενεργήθηκε στο TAXIS, στο όνομα του διαχειριστή, διαπιστώθηκε ότι είχε εκδοθεί η υπ' αρ. /01-06-20 εντολή ελέγχου, σε υπαλλήλους της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και από τον σχετικό έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις λήψης, συνολικά διακοσίων τριάντα τεσσάρων (234), εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής τους, για την χρήση 2016, καθαρής αξίας 3.545.660,99€, πλέον Φ.Π.Α. 845.463,37€. Τέλος, οι ηλεκτρονικές κοινοποιήσεις των εντολών ελέγχου που πραγματοποιήθηκαν στην καταχωρημένη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του αυτές επεστράφησαν με την ένδειξη «ανεπιτυχής αναφορά παράδοσης» ("Undelivered Mail Returned To Sender").

4) Μοναδικός ουσιαστικά προμηθευτής της εν λόγω εκδότριας, από τον οποίο έλαβε το φορολογικό έτος 2016 είκοσι οχτώ (28) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.330.020,75€, είναι η οντότητα «.....- Α.Φ.Μ.» η οποία έχει ελεγχθεί από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και έχουν διαπιστωθεί και καταλογιστεί παραβάσεις έκδοσης χιλίων εκατόν εξήντα επτά (1167) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 32.865.037,31€, πλέον Φ.Π.Α. 7.283.343,15€, για την χρήση 2016, με βάση τον έλεγχο.

Από τα εμπορεύματα συνολικής καθαρής αξίας 1.330.020,75€, που η εν λόγω εκδότρια οντότητα αγόρασε από τον, ποσό καθαρής αξίας ίσο με 1.164.145,54€, πωλείται την χρήση 2016 στην προσφεύγουσα.

5) Επίσης, μοναδικός ουσιαστικά προμηθευτής της εν λόγω εκδότριας, από τον οποίο έλαβε την χρήση 2017 σαράντα ένα (41) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.331.127,00€, την χρήση 2018 ογδόντα δύο (82) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 3.006.566,46€ και την χρήση 2019 ογδόντα (80) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.314.145,45€, είναι η οντότητα του Περικλή, η οποία έχει ελεγχθεί από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και έχουν διαπιστωθεί και καταλογιστεί παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.474.132,00€ πλέον Φ.Π.Α. 353.791,61€ για την χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 3.006.566,46€ πλέον Φ.Π.Α. 721.575,92€ για την χρήση 2018, και συνολικής καθαρής αξίας 2.314.145,45€ πλέον Φ.Π.Α. 555.394,90€, για την χρήση 2019.

6) Η εν λόγω εκδότρια δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε απασχόλησε προσωπικό.

Επειδή, ως προς τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της οντότητας « » στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016-2019, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτουν τα κάτωθι:

A . Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων

Κατόπιν της διεξοδικής ανάλυσης των τραπεζικών κινήσεων της προσφεύγουσας και της άρσης του τραπεζικού απορρήτου προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2016 η προσφεύγουσα, εξοφλεί τον προμηθευτή της «.....», με την μορφή έκδοσης επιταγών, οι οποίες άμεσα κατατίθενται στον τραπεζικό λογαριασμό της οντότητας «..... με IBAN GR..... Στη συνέχεια, τα ποσά των επιταγών μεταφέρονται στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN GR..... που ανήκει στην οντότητα «.....», που όπως έχουμε εκθέσει παραπάνω, είναι προμηθευτής της οντότητας «.....» και έχει κριθεί από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την χρήση 2016, ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και έχει συνταχθεί για τον σκοπό αυτό ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου. Εν συνεχεία τα ποσά καταλήγουν σε λογαριασμό τρίτου με στοιχεία «.....», ο οποίος ουδεμία συναλλακτική - εμπορική σχέση έχει δηλώσει με κάποιον εξ αυτών, σύμφωνα πάντα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών αυτών και το Α.Φ.Μ. της επιχείρησής του είναι ήδη απενεργοποιημένο, λόγω ελέγχου VIES. Επιπλέον, ενδεικτική είναι η στήλη της χρονοσήμανσης, σύμφωνα με την οποία οι κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών πραγματοποιούνται άμεσα, αφού στην πλειοψηφία των περιπτώσεων στους λογαριασμούς των εμπλεκόμενων μερών μεταξύ πίστωσης και χρέωσης αυτών, μεσολαβούν λεπτά ή και δευτερόλεπτα της ώρας.

Ομοίως, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την άρση του τραπεζικού απορρήτου προκύπτει ότι η ροή του χρήματος, που εμπεριέχεται στα κατασχεθέντα τιμολόγια - δελτία αποστολής της προσφεύγουσας οντότητας «.....», καταλήγει μέσω των οντοτήτων «.....» και «.....», σε λογαριασμούς τρίτων, με στοιχεία «.....», «.....» και «.....», οι οποίοι ουδεμία συναλλακτική - εμπορική σχέση έχουν δηλώσει με τον «.....», σύμφωνα πάντα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών αυτών. Επιπλέον, ενδεικτική είναι η στήλη της χρονοσήμανσης, σύμφωνα με την οποία οι κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών πραγματοποιούνται άμεσα, αφού στην πλειοψηφία των περιπτώσεων στους λογαριασμούς των εμπλεκόμενων μερών μεταξύ πίστωσης και χρέωσης αυτών, μεσολαβούν λεπτά ή και δευτερόλεπτα της ώρας.

Τα ως άνω αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 19-51 της έκθεσης μερικού ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων των ν.4174/213 και ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ.

B. Ως προς την διακίνηση των επίμαχων ποσοτήτων χρυσού

Από το σώμα των επίμαχων Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης που υπάρχουν στο φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης με αριθμ.:/άνευ ημερομηνίας,/3-6-2016,/25-8-2016,/31-8-2016,/02-09-2016,/13-9-2016,/14-9-2016,/20-09-2016,/21-9-...../26-9-2016,/29-09-...../03-10-2016,/06-10-2016,/11-10-2016,/14-10-2016,/20-10-2016,/25-10-2016,/27-10-2017,/01-11-2016,/03-11-2/016,/08-11-2016,/10-11-2016,/16-06-2017,/14-07-2017,/19-7-2017,/24-07-2017,/27-07-2017,/03-08-2017,/12-09-2017,/22-09-2017,/03-10-2017,/20-10-2017,/23-10-2017,/26-10-2017, διαπιστώνονται τα κάτωθι:

1) Σε άπαντα τα ως άνω περιγραφόμενα φορολογικά στοιχεία διακίνησης – αξίας ως περιγραφή είδους αναφέρεται αόριστα στο σχετικό πεδίο « ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ» ως αντικείμενο πώλησης «.....» χωρίς να αναφέρονται σε αυτά όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής, καθώς δεν προσδιορίζεται σε τι συνίσταται το περιγραφόμενο σκράπ (ρινίσματα χρυσού, κατεστραμμένα κοσμήματα, κλπ) με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ούτε αναφέρονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία τυχόν συμφωνητικά ή άλλου είδους στοιχεία που να εξειδικεύουν το αντικείμενο εκάστης συναλλαγής αλλά ούτε τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από την προσφεύγουσα αντίστοιχα στοιχεία.

2) Για κάθε ένα από τα ως άνω περιγραφόμενα φορολογικά στοιχεία διακίνησης – αξίας, (πλην του ως άνω με αριθμ. /..... Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου Πώλησης, το οποίο δεν φέρει ημερομηνία έκδοσης, με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των επίμαχων συναλλαγών που αναφέρονται σε αυτό και του με αριθμ. /03-06-2016 Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου Πώλησης) έχει εκδοθεί παραστατικό διακίνησης (Δελτίο Αποστολής) για την ίδια συναλλαγή, ενέργεια η οποία, σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 δεν απαιτείται εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης.

Στο σώμα απάντων των εν λόγω Δελτίων Αποστολής αναγράφεται ως τόπος προορισμού διαφορετικός από τον αναγραφόμενο στα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία διακίνησης – αξίας τα οποία εκδόθηκαν για την ίδια διακίνηση, με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των επίμαχων συναλλαγών.

Συγκεκριμένα στα εν λόγω στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) αναγράφεται ως τόπος προορισμού «.....» ενώ στα αντίστοιχα στοιχεία διακίνησης – αξίας (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης) αναγράφεται ως τόπος προορισμού « ΕΔΡΑ ΜΑΣ », ΕΔΡΑ ΤΟΥΣ »,».

3) Σε κανένα από τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία διακίνησης – αξίας ή διακίνησης δεν αναφέρονται τα στοιχεία των ατόμων που διακινούσαν και παραλάμβαναν το χρυσό παρόλο την φύση του αντικειμένου του χρυσού.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, δεν είναι σε θέση να γνωρίζει την φορολογική εικόνα αλλά ούτε και την εν γένει συναλλακτική δραστηριότητα του κάθε Προμηθευτή της, σύμφωνα με την προαναφερόμενη διάταξη της παραγρ. 2 του άρθρου 15 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα. Ακόμη, πρωταρχικό μέλημα της εκάστοτε επιχειρηματικής οντότητας είναι η έρευνα του συναλλακτικού προφίλ των προμηθευτών της προκειμένου να διασφαλιστούν οι υγιείς συναλλαγές, πολλώ δε μάλλον όταν η φύση της δραστηριότητας αφορά το ιδιαίτερο αντικείμενο του χρυσού.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, όλες οι εξοφλήσεις των υπό κρίση τιμολογίων με τον προμηθευτή «.....» πραγματοποιούνταν μόνο τραπεζικά, όπως ανωτέρω αναλυτικά εκτίθεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Ωστόσο η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95). Συνεπώς, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών άλλα ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας, ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την κίνηση των τραπεζικών Λογαριασμών της εκδότριας «.....», μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου.

Ακόμη αναφέρουμε ότι υφίστανται περιπτώσεις που η εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικά μέσα. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση της εξόφλησης του τιμολογίου Νο /23-05-2018 αξίας 84.320€, την 23/05/2018, όπου ο, διαχειριστής της εκδότριας εταιρείας «.....» **καταθέτει ο ίδιος**, όπως προκύπτει από την αναγραφή των στοιχείων του στο

πεδίο «Συναλλασσόμενος Δικαιούχος ή Εκπρόσωπος Λογ/σμού», το ποσό των 68.000€ σε μετρητά με την ανάλυση των τραπεζογραμματίων, στον λογαριασμό της τράπεζας της οντότητας «.....» και η πίστωση των 68.000€ πραγματοποιείται στις 11:47 π.μ., και τρία λεπτά αργότερα, δηλαδή στις 11:50 το ποσό των 68.000€ γίνεται ανάληψη με αιτιολογία συναλλαγής «ΔΙΚ/ΧΟΣ/ΑΝΑΛ. ΑΠΟ Ανάληψη μετρητών από εισροές κεφαλ.» ενώ το υπόλοιπο ποσό των 16.320€, εξοφλείται με την έκδοση επιταγής σε διαταγή

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, οι συναλλαγές της πραγματοποιούνται μέσω ενός υψηλού επιπέδου ενιαίου μηχανογραφικού ERP λογισμικού και συστήματος δικτύου ηλεκτρονικών υπολογιστών, συνδεδεμένο με Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (ΦΗΜ)» κάθε συναλλαγή αγοράς ή πώλησης της, καταχωρείται άμεσα στο μηχανογραφικό ERP λογισμικό προκειμένου αφ' ενός να παραχθεί το σχετικό παραστατικό και να σημανθεί από τον Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (ΦΗΜ) και αφ' ετέρου να ενημερωθεί και συμφωνήσει το φυσικό υπόλοιπο της αποθήκης που προήλθε εκ της συναλλαγής, με το υπόλοιπο της αποθήκης που παρουσιάζει το μηχανογραφικό ERP λογισμικό ανά πάσα στιγμή, η ως άνω επίκληση της προσφεύγουσας χρήσης εκ μέρους της υψηλού επιπέδου ενιαίου μηχανογραφικού ERP λογισμικού και συστήματος δικτύου ηλεκτρονικών υπολογιστών, δεν μπορεί από μόνη της να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές με την εταιρεία «.....» είναι πραγματικές και κυρίως εκ του λόγου ότι έχουν καταχωρηθεί στο πληροφοριακό σύστημα εμπορικής διαχείρισης. Από το σύστημα αυτό και από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης των 2 ειδών που εμπορεύεται ισχυρίζεται ότι προκύπτει ότι δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις της χωρίς τις υπό κρίση αγορές από την εταιρεία «.....». Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει καρτέλα αποθήκης των ειδών όπου εμφανίζονται οι εισαγόμενες και οι εξαγόμενες ποσότητες καθώς και πλήθος παραστατικών (δελτία αποστολής/ τιμολόγια) αγορών από προμηθευτές της και τιμολογίων πώλησης προς τους πελάτες της.

Επειδή, ωστόσο ως προς τον ως άνω ισχυρισμό αναφέρουμε ότι το υπό κρίση ζήτημα δεν είναι η τήρηση του μηχανογραφικού λογισμικού συστήματος αλλά το γεγονός εάν οι αγορές που απεικονίζει στο ως άνω εμπορικό σύστημα έχουν πραγματοποιηθεί από τον ως άνω εκδότη, δεδομένου ότι όπως προαναφέρθηκε στην παρούσα απόφαση έχει κριθεί από τον έλεγχο τόσο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και του 2ου ΕΛΚΕ ότι η εν λόγω εκδότρια είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη ήτοι δεν είχε δυνατότητα πώλησης των εν λόγω αγαθών. Περαιτέρω, σε κανένα στάδιο του ελέγχου η προσφεύγουσα και ενώ επικαλείται ότι οι αγορές είναι πραγματικές δεν αναφέρει στοιχεία προσώπων με τα οποία συναλλάχθηκε ούτε προσκομίζει σχετικά έγγραφα συνεργασίας όπως προσφορές, συμφωνητικά, αλληλογραφία κτλ (ούτε στο σώμα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων γίνεται σχετική μνεία). Επιπλέον και ο ισχυρισμός της περί ελέγχου κλειστής αποθήκης και συσχέτισης αγορών και πωλήσεων δεν τεκμηριώνεται καθώς το σύνολο των προσκομισθέντων τιμολογίων αγοράς από την ως άνω εκδότρια εταιρία αφορά σε αγορές χρυσού σκράπ σε γραμμάρια χωρίς αναλυτικότερη περιγραφή ενώ τα τιμολόγια πώλησης της προσφεύγουσας προς τους πελάτες της αφορούν σε αρκετές περιπτώσεις σε πωλήσεις συλλογής χρυσών κοσμημάτων, βραχιολιών, δαχτυλιδιών και νομισμάτων. Ακόμη στα τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας προς πελάτες της στις Βρυξέλλες αναγράφεται ότι ο χρυσός σκράπ είναι σε μορφή μπαρών και χρυσών νομισμάτων πληροφορία η οποία δεν συσχετίζεται από τις αγορές της που αναγράφουν μόνο γραμμάρια.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διέθετε τις υποδομές και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα άνω λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας λήπτριας και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν όντως εικονικά και πάλι πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των καταλογισθέντων φόρων διότι τελούσε σε καλή πίστη, από τ' ανωτέρω προκύπτει ότι η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η προσφεύγουσα οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, ως εκ τούτων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστικές διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία φορολογικών ετών 2016 -2019 βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ακολούθως ορθώς δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 – 2019, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 11-12-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί

της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη με ημερομηνία κατάθεσης 04-12-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικών ετών 2016 – 2019.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φ.Π.Α.

Α. Φορολογική περίοδος : 01/01/016 - 31/12/2016

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	189.923,55€	189.923,55€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	94.961,77€	94.961,77€
Σύνολο φόρου για καταβολή	284.885,32€	284.885,32€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Β. Φορολογική περίοδος : 01/01/017 - 31/12/2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	179.657,12€	179.657,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	89.828,56€	89.828,56€
Σύνολο φόρου για καταβολή	269.485,68€	269.485,68€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Γ. Φορολογική περίοδος : 01/01/018 - 31/12/2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	152.388,11€	152.388,11€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	76.194,06€	76.194,06€
Σύνολο φόρου για καταβολή	228.582,17€	228.582,17€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Δ. Φορολογική περίοδος : 01/01/019 - 31/12/2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	42.337,61€	42.337,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	21.188,83€	21.188,83€
Σύνολο φόρου για καταβολή	63.566,44€	63.566,44€

(αριθμ. Πράξης/2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**α/α
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.