



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1153

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 351
E-mail : ded.ath@aaade.gr

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με έδρα στην κατά των υπ' αριθ.:
Α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,
Β) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 Ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόΕκθέσεις Μερικού Ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Την έκθεση απόψεων του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 58.224,50€, πλέον προσαυξήσεων Ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας ύψους 69.869,43€, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **128.093,93€**.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 Ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **29.112,25€** (= 50%x58.224,50€), διότι διενήργησε έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών ως λήπτρια πέντε (5) εικονικών, ως προς το σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 253.150,00€ (αναλογών Φ.Π.Α. 58.224,50€).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των απόΕκθέσεων Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (σε αντικατάσταση των υπ' αριθ. εντολών ελέγχου).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα αποτέλεσε η με αρ. πρωτ.Έκθεση Ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΦΑΕ Αθηνών). Από τον έλεγχο που διενήργησε η Οικονομική Αστυνομία διαπιστώθηκε η εμπλοκή προσφεύγουσας σε υπόθεση κυκλώματος που απαρτιζόταν από νομικά και φυσικά πρόσωπα τα οποία διακινούσαν ως εκδότες ή λήπτες εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τα έτη 2011,2012,2013,2014 και 2015. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη χρήση 2013 από την εταιρεία, με δηλωθείσα έδρα και αντικείμενο εργασιών, πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 253.150,00€ πλέον Φ.Π.Α 23%.

Από την Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, συνεπεία της παραπάνω έκθεσης ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η υπ' αριθ.εντολή και σε συνέχεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε συντάχθηκε η απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) για το οικ. έτος 2014 (διαχ/κή περίοδος 01/01/2013-31/12/2013),

σύμφωνα με την οποία τα παραστατικά εκδόσεως της επιχείρησης τα οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και επιβλήθηκε με την υπ' αριθ.428/2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 του Ν.4337/2018 το προβλεπόμενο πρόστιμο.

Στη συνέχεια, και μετά την Δ.ΟΡΓ.Α 1029327 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ 1702/07.04.2022) απόφαση, σύμφωνα με την οποία αρμόδια ελεγκτική αρχή είναι το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, εκδόθηκε η υπ' αριθ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου (σε αντικατάσταση των υπ' αριθ.εντολών).

Με βάση την προαναφερθείσα εντολή διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Ως προς τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος χρήσης 2013 έχει παραγραφεί, καθώς ο φόρος εισοδήματος ποσού 65.819,00€ που προέκυψε, είναι κάτω από τα όρια που ορίζονται από το άρθρο 79 παρ. 2^α του Ν. 5104/2024. Ως προς τον έλεγχο προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον φόρο εισροών των πέντε (5) τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας, συνολικής καθαρής αξίας 253.150,00€ πλέον ΦΠΑ 58.224,50€, τα οποία είχαν κριθεί εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Για τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων με τον σχετικό Προσωρινό Προσδιορισμό ΦΠΑ και Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΕΜΠ Έκθεση Απόψεων-Αντιρρήσεων. Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τις απόψεις της προσφεύγουσας και εμμένοντας στη θέση του προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Άρνηση της κύριας φορολογικής παράβασης (λήψης και καταχώρισης φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολό τους) και κατ' επέκταση άρνηση και της παρεπόμενης αυτής παράβασης των διατάξεων ΦΠΑ.

1.1. Εσφαλμένη διαπίστωση περί μη πραγματοποίησης της συναλλαγής στο σύνολό της και μη προμήθειας της αναγραφόμενης ποσότητας των τιμολογίων.

1.2. Η ένδικη περίπτωση καταλαμβάνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ.2 περ. γ' περ. ββ' εδφ. δεύτερο και τρίτο του Ν. 4174/2013.

2. Παραγραφή του δικαιώματος καταλογισμού των ένδικων πράξεων.

2.1. Δεν αποτελούν νέα στοιχεία αυτά που είχαν περιέλθει σε γνώση της Φορολογικής Αρχής εντός της προβλεπόμενης πενταετούς παραγραφής και ανγοήθηκαν ή δεν λήφθηκαν προσηκόντως από αυτήν, ώστε να επιβληθούν τυχόν παρεπόμενες της κύριας - αποδοχής εικονικών - παραβάσεις σε λοιπές φορολογίες.

2.2. Αρχή της αναλογικότητας. Αντισυνταγματική η δεκαετής παραγραφή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔιαδ.

3. Μη δυνατότητα νέου φορολογικού ελέγχου, λόγω παρέλευσης της προθεσμίας που θέτουν τα άρθρα 27 και 28 του ΚΦΔ.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εικονικότητας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«....

2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

....

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

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

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

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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, 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), 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).

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

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση

της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας. Ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, αφού έλαβε υπόψη του την υπ' αριθμόνΈκθεση Ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης, που αφορά την προμηθεύτρια εταιρεία της προσφεύγουσαςκαι το γεγονός ότι από αυτήν αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι ο εν λόγω προμηθευτής, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της κατά τη χρήση 2013 από την εταιρεία, πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 253.150,00€ πλέον Φ.Π.Α 58.224,50€, ήτοι συνολικής αξίας 311.374,50€ τα οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε εικονικά στο σύνολό τους και επιβλήθηκε με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 του Ν.4337/2018 το προβλεπόμενο πρόστιμο. Κατά της ως άνω πράξης η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας την υπ' αριθ.ενδικοφανή προσφυγή, αιτούμενη την ακύρωσή της. Από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ' αριθ.απορριπτική απόφαση επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής. Στη συνέχεια, με την υπ' αριθ.απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16ο Μονομελές) έγινε εν μέρη δεκτή η με αριθμό προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες στην προσφεύγουσα παραβάσεις της λήψης των πέντε (5) εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, τιμολογίων έκδοσης της εταιρείας, όπως ορθώς κρίθηκε με τηναπόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, αποφάσισε όμως, τον περιορισμό του προστίμου στο ποσό των 2.500,00€, εφαρμόζοντας τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ΚΦΔ., ως ευνοϊκότερη κύρωση σε σχέση με την κύρωση του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.

Επειδή, στις ανωτέρω αναφερόμενες αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (αριθ. απόφασης) και του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (.....) που εκδόθηκαν επί των αντίστοιχων προσφυγών της προσφεύγουσας, οι αιτιάσεις της, οι οποίες επαναλαμβάνονται και με την υπό κρίση ενδικοφανή, έχουν ήδη απορριφθεί βάσει αυτών των αποφάσεων, όσον αφορά την πραγματοποίηση των συναλλαγών και το ότι η επιχείρηση λειτούργησε ως καλόπιστος λήπτης με την εκδότρια Με την υπ' αριθ.Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών έγινε δεκτό το πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών όσον αφορά την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επίμαχων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά και την ισχύουσα νομοθεσία. Ειδικότερα, στην ως άνω απόφαση αναφέρεται ότι:

«Με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο άγεται περαιτέρω στην κρίση ότι στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες στην προσφεύγουσα παραβάσεις της λήψης 5 εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, τιμολογίων έκδοσης της εταιρείας «.....» όπως ορθώς κρίθηκε με την

.....απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, απορριπτομένου ως αβάσιμου του αντιθέτου λόγου της προσφυγής» Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει **απορριπτέος**.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρων και προστίμων αναφορικά με την κρινόμενη χρήση 2013, δεδομένου ότι δεν αποτελούν νέα στοιχεία αυτά που είχαν περιέλθει σε γνώση της Φορολογικής Αρχής εντός της προβλεπόμενης πενταετούς παραγραφής και ανγοήθηκαν ή δεν λήφθηκαν προσηκόντως από αυτήν, ώστε να επιβληθούν τυχόν παρεπόμενες παραβάσεις σε λοιπές φορολογίες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 27 (α') του Ν. 4646/2019:

«[...] Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις **φοροδιαφυγής**, μπορεί να εκδοθεί **εντός δέκα (10) ετών** από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση:

«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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο 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 τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ** και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4987/2022:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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

β) **προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων 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.

...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:
α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

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

...

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως 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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) 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 4, 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 φορολογικής αρχής 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, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

...».

Επειδή, με την Ε. 2057/2023 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για τη χρήση 2013 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 253.150,00€ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 58.224,50€, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα να διαπιστωθεί από τον έλεγχο:

- μη αποδοθείς φόρος εισοδήματος ύψους **65.819,00€** και
- μη αποδοθέν χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους **58.224,50€**.

Το ποσό των 65.819,00€ του μη αποδοθέντος φόρου εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ετήσιο όριο των 100.000,00€ και λόγω του γεγονότος αυτού δεν εκδόθηκε πράξη ως προς την φορολογία εισοδήματος. Το ποσό των 58.224,50€ του μη αποδοθέντος χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. υπερβαίνει το ετήσιο όριο των και 50.000,00€ και εκδόθηκε η υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη καθώς, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, **υφίσταται περίπτωση φοροδιαφυγής** και το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού παραγράφηκε μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, ήτοι στις **31/12/2024**.

Ως εκ τούτου, με βάση τα προαναφερθέντα και το γεγονός της έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 03/12/2024, ήτοι πριν τις 31/12/2024, το δικαίωμα του

Δημοσίου για καταλογισμό δεν είχε παραγραφεί και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη δυνατότητας διενέργειας νέου φορολογικού ελέγχου

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπήρχε η δυνατότητα διενέργειας νέου φορολογικού ελέγχου δεδομένου ότι έχει παρέλθει η προθεσμία που θέτουν τα άρθρα 27 και 28 του ΚΦΔ και ούτε να εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

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

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.[...]

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής.[...]

Επειδή, με την υπ' αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός

έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις»,

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιάσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, εν προκειμένω, για την προσφεύγουσα αρχικά εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η υπ' αριθ.εντολή μερικού ελέγχου για τις φορολογίες Εισοδήματος, Φ.Π.Α και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Στη συνέχεια, και μετά την Δ.ΟΡΓ.Α 1029327 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ 1702/07.04.2022) απόφαση, σύμφωνα με την οποία αρμόδια ελεγκτική αρχή είναι το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, εκδόθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. η υπ' αριθ.εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου (σε αντικατάσταση των υπ' αριθ.και εντολών ελέγχου).

Συνεπώς, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ.αρχικής εντολής της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Αθηνών, και οι ισχυρισμοί της **απορρίπτονται** ως αβασίμως προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την **επικύρωση** των υπ' αριθ. και Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α) Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		871.625,76	871.625,76	
Αξία φορολογητέων εισροών		773.301,69	520.151,69	253.150,00
Φόρος εκροών		198.193,64	198.193,64	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		251.844,69	139.969,14	111.875,55
Πιστωτικό υπόλοιπο		53.651,05		-53.651,05
Χρεωστικό υπόλοιπο			58.224,50	58.224,50
Πρόσθετοι φόροι			69.869,43	69.869,43
Σύνολο φόρου για καταβολή			128.093,93	128.093,93
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	53.651,05		
	για επιστροφή			

Β) Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 **29.112,25€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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