



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1801

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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας που εδρεύει στην και νομίμως εκπροσωπούμενης από τον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, κάτοικο κατά:

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

- β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- δ) της υπ' αριθμ. 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 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- ε) της υπ' αριθμ. 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 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- στ) της υπ' αριθμ. 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 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε η ζημιά βάσει ελέγχου στο ποσό των 1.958.662,70€ έναντι της δηλωθείσας ποσού 2.845.494,48€ και προέκυψε διαφορά βάσει ελέγχου στα δηλωθέντα φορολογικά αποτελέσματα (ζημιά) ύψους **886.831,78€.**

Β. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε η ζημιά βάσει ελέγχου στο ποσό των 2.661.615,59€ έναντι της δηλωθείσας ποσού 3.616.375,44 € και προέκυψε διαφορά βάσει ελέγχου στα δηλωθέντα φορολογικά αποτελέσματα (ζημιά) ύψους **954.759,85€.**

Γ. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε η ζημιά βάσει ελέγχου στο ποσό των 62.475,51€ έναντι της δηλωθείσας ποσού 3.753.525,38€ και

προέκυψε διαφορά βάσει ελέγχου στα δηλωθέντα φορολογικά αποτελέσματα (ζημιά) ύψους **3.691.049,87€**.

Δ. Με την υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε διαφορά φόρου εισροών ύψους **59.073,95€** και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 47.500,72€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 23.750,36€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **71.251,08€**.

Ε. Με την υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε διαφορά φόρου εισροών ύψους **18.688,64€**, και μειώθηκε ισόποσα το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. βάσει δήλωσης ποσού 40.314,36€ στο ποσό 21.625,72€.

ΣΤ. Με την υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε διαφορά φόρου εισροών ύψους **100.603,27€** και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 15.113,83€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 7.556,97€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **22.670,75€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ. υπ'αριθμ..... εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών: υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου Β' κατηγορίας και κάτω με εστιατόριο, φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση των υποχρεώσεων της στην φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016 -31/12/2018

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

1. Το με αρ. πρωτ. Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής σύμφωνα με το οποίο από έλεγχο που διενεργήθηκε από την ως άνω Φορολογική Αρχή για τα φορολογικά έτη 2013 ως και 2016 στην οντότητα και αντικείμενο με έδρα στην οδό διαπιστώθηκε, για την ως άνω οντότητα η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2013 έως και 2016.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα, είναι και η προσφεύγουσα η οποία στην χρήση 2016 έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.203,00€ πλέον ΦΠΑ 288,72€.

2. Το με αρ. πρωτ. Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής σύμφωνα με το οποίο από έλεγχο που διενεργήθηκε από την ως άνω Φορολογική Αρχή στην οντότητα, με κύρια δραστηριότητα, με έδρα τη διεύθυνση, διαπιστώθηκε, για την ως άνω οντότητα ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε για το φορολογικό έτος 2018 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα , είναι και η προσφεύγουσα η οποία στην χρήση 2018 έλαβε εβδομήντα (70) τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 258.159,60€ πλέον ΦΠΑ 61.958,27€.

3. Το με αρ. πρωτ. Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής το οποίο απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών (αριθμός πρωτ. εισερχομένου), με το οποίο γνωστοποίησε, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα και με την από έκθεση ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2016 ως και 2018, την οποία απέστειλε, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα οι παρακάτω παραβάσεις:

ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Α) Έλαβε είκοσι επτά χιλιάδες τριακόσια (27.300) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 676.101,82 ευρώ ε, πλέον ΦΠΑ 5.218,66 € από την οντότητα

Β) Έλαβε ογδόντα (80) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 32.805,65€, πλέον ΦΠΑ 7874,06 € από την οντότητα με την επωνυμία

ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Έλαβε δύο χιλιάδες εκατό Εβδομήντα τέσσερα (2.174) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 61.476,87 ευρώ €, πλέον ΦΠΑ 5.657,12 € από την οντότητα

ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Έλαβε τριακόσια πενήντα ένα (351) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.478.130,41 ευρώ ε, πλέον ΦΠΑ 10.010,25 από την οντότητα

4. Το με αρ. πρωτ. Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής προς το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ως άνω φορολογική αρχή στην οντότητα για τα έτη 2016 και 2017, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω οντότητα είναι λήπτης και εκδότης εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα είναι και η προσφεύγουσα η οποία στην χρήση 2016 έλαβε δέκα τέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.494,40€ πλέον Φ.Π.Α. 1.318,65 €.

5. Το με αρ. πρωτ. Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής σύμφωνα με το οποίο από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προαναφερόμενη οντότητα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στην χρήση 2017 από την ως άνω οντότητα δέκα τέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.451,20€ πλέον Φ.Π.Α. 1.548,29 €.

Οι επίμαχες διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψαν από τα πόρισμα των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα προαναφερόμενα πορίσματα και διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν αναγνώρισε ως εκπιπώμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τα προαναφερόμενα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 όπως αυτά διαλαμβάνονται σε σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος (σελ. 25), και ακολούθως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών από τον φόρο εκροών του αναλογούντος Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων.

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ				
ΕΤΟΣ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
2016			1.203,00	288,72
			676.101,82	5.218,66
			32.805,65	7.874,06
			5.494,40	1.318,65
ΣΥΝΟΛΟ 2016			715.604,87	14.700,09
2017			61.476,87	5.567,12
			6.451,20	1.548,29
ΣΥΝΟΛΟ 2017			67.928,07	7.115,41
2018			258.159,60	61.958,27
			2.478.130,42	10.010,25
ΣΥΝΟΛΟ 2018			2.736.290,02	71.968,52

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1ος Λόγος Προσφυγής: Ατομική Διοικητική Πράξη νομικά πλημμελής λόγω εσφαλμένης εφαρμογής νόμου – Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2016 έως 31/12/2017.

2ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομη – Αυθαίρετη και μη νόμιμη κρίση της Φορολογικής Αρχής, παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου ως προς το συμπέρασμα ότι έχει τελεστεί παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3ος Λόγος Προσφυγής: Τα φορολογικά στοιχεία αφορούν πραγματικές συναλλαγές – Καλή πίστη της προσφεύγουσας ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό αυτών.

Όσον αφορά την φερόμενη ατομική επιχείρηση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πλασματική εταιρεία με πλασματικό Α.Φ.Μ. η οποία δημιουργήθηκε από τον βοηθό λογιστή της επιχείρησής της, με αποκλειστικό σκοπό την καταχώριση των λιανικών αγορών της. Προς επίρρωση δε του ως άνω ισχυρισμού της επικαλείται την από Έκθεση της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας

Επίσης η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2018, η Φορολογική Αρχή «διαπιστώνει» λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 2.478.130,42€, πλέον Φ.Π.Α. 10.010,25€ από την οντότητα, ενώ όπως έκδηλα προκύπτει από την καρτέλα των αγορών, περιελήφθη και η ζημία της προσφεύγουσας επιχείρησης από τον πλειστηριασμό ακινήτων της ύψους 2.457.679,24€, καθώς και Φ.Π.Α. 6.148,79€».

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 εκδόντα 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 ι. 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 ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

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 συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. 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, ορίστηκαν αρχικά στο άρθρο 55 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που ίσχυσε 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., 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 ίδιου 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 έκφανση 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»:

Α) 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.

Β) 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 Ε.Λ.Π. φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθμ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Απία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσαν: α) το από 15/10/2024 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΑΤ.....), β) το από 29/09/2023 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΑΤ.....), γ) το από 28/09/2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και η συνημμένη Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ν.4174/2013 (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΑΤ.....), δ) το από 30/11/2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΑΤ.....) και η συνημμένη Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) ν.4174/2014, ε) η από 26/11/2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και στ) η από 26/11/2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤ.....), που διαβιβάστηκαν στον έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π., φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποίες έλαβαν υπόψη τα πορίσματα των ως άνω πληροφοριακών δελτίων και εκθέσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος απέκρυψε από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα υποβάλλοντας ανακριβείς δηλώσεις και καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές δαπάνες ώστε να εμφανίζεται μειωμένη φορολογητέα ύλη και ακολούθως προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), απέδωσε ανακριβώς ή συμψήφισε ανακριβώς, κατά περίπτωση, Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), κατά τις κρινόμενες χρήσεις 2016, 2017 και 2018.

Συγκεκριμένα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε ανύπαρκτες δαπάνες:

- 1) το φορολογικό έτος 2016 συνολικής καθαρής αξίας 715.604,87€ ευρώ με ΦΠΑ 14.700,09 ευρώ,
- 2) το φορολογικό έτος 2017 συνολικής καθαρής αξίας 67.928,07 ευρώ με ΦΠΑ 7.115,41 ευρώ και
- 3) το φορολογικό έτος 2018 συνολικής καθαρής αξίας 2.736.290,02 ευρώ με ΦΠΑ 71.968,52 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛΚΕ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και 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.

Συγκεκριμένα:

- Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε διαφορά βάσει ελέγχου στα δηλωθέντα φορολογικά αποτελέσματα (ζημιά) ύψους 886.831,78€.

- Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε διαφορά βάσει ελέγχου στα δηλωθέντα φορολογικά αποτελέσματα (ζημιά) ύψους 954.759,85€.

Συνεπώς, οι ως άνω διαφορές υπερβαίνουν τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ (100.000 ευρώ), υφίσταται έγκλημα φοροδιαφυγής και ως εκ τούτου οι ως άνω πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δύναται να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΦΔ και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, είναι αβάσιμος.

- Με την υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε διαφορά φόρου εισροών ύψους 59.073,95€.

- Με την υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε διαφορά φόρου εισροών ύψους 18.688,64€,

Συνεπώς, η ως άνω διαφορά Φ.Π.Α. έτους 2016 υπερβαίνει το όριο του άρθρου 66 του ΚΦΔ (50.000 ευρώ), υφίσταται έγκλημα φοροδιαφυγής και ως εκ τούτου η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, δύναται να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΦΔ και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, είναι αβάσιμος.

Ωστόσο, η διαφορά Φ.Π.Α. έτους 2017 δεν υπερβαίνει το όριο του άρθρου 66 του ΚΦΔ και συνεπώς, σύμφωνα με τα όσο αδιευκρινίστικαν με την Ε. 2057/2023, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 έχει παραγραφεί και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

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 αποθέματα 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, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται ότι,

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του....»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ.Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση άρθρου 33 ΚΦΔ του ελέγχου διατυπώνοντας εγγράφως της απόψεις της επί του ως άνω Σημειώματος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας που αφορά την ατομική επιχείρηση ότι πρόκειται για πλασματική εταιρεία με πλασματικό Α.Φ.Μ. η οποία δημιουργήθηκε από τον βοηθό λογιστή της προσφεύγουσας, με αποκλειστικό σκοπό την καταχώριση των λιανικών αγορών της ενώ για το φορολογικό έτος 2018, η διαπιστωθείσα από την Φορολογική Αρχή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 2.478.130,42€, πλέον Φ.Π.Α. 10.010,25€ από την ως άνω οντότητα, αφορά ζημία της προσφεύγουσας από τον πλειστηριασμό ακινήτων της ύψους 2.457.679,24€, καθώς και Φ.Π.Α. 6.148,79€»όπως έκδηλα προκύπτει από την καρτέλα των αγορών. Προς επίρρωση δε του ως άνω ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται την ενσωματωμένη στην ενδικοφανή προσφυγή της από 12-03-2024 Έκθεση της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας

Επειδή η ως άνω Έκθεση των Ορκωτών λογιστών επί λέξει αναφέρεται στο προοίμιο της πως «Η εργασία που επιτελέσαμε δεν συνιστά έλεγχο ή επισκόπηση σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και κατά συνέπεια αυτή η έκθεση δεν παρέχει καμία ελεγκτική εξασφάλιση. Αν είχαμε διενεργήσει επιπρόσθετες διαδικασίες ή είχαμε διενεργήσει έλεγχο ή επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου η τα Διεθνή Πρότυπα Ανάθεσης Εργασιών Επισκόπησης πρόσθετα στοιχεία τα οποία ενδεχόμενα να επηρεάζουν την Εταιρεία, ενδεχομένως να είχαν περιέλθει στην αντίληψή μας.», και ως εκ τούτου τα αναφερόμενα σε αυτήν συμπεράσματα ουδόλως τροποποιούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, ως προς τον ίδιο ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας, από την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308//2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (σελ. 8), τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της οποίας έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκύπτει ότι στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών της προσφεύγουσας η δηλώνεται από την ίδια την προσφεύγουσα ως προμηθευτής (Εξοδα αντισυμβαλλομένων) με ποσό 3.215.709,11€ για τα έτη 2016, 2017 και 2018 και το ποσό των 2.457.679,24 ευρώ περιλαμβάνεται από την προσφεύγουσα ως έξοδο έτους 2018 (12^{ος} μήνας) με προμηθευτή τη

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία πέραν της προαναφερόμενης έκθεσης των Ορκωτών λογιστών δεν προσκόμισε άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της και να τροποποιούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφαιζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας, και:

A) Την ακύρωση

Της υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω παραγραφής.

B) την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

4) της υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

5) της υπ' αριθμ. 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 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

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

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2016 - 31/12/2016

A . Φορολογία Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2016	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ζημιά	886.831,78€	886.831,78€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εισροών	715.604,87€	715.604,87€

Υπόλοιπο φόρου εισροών	59.073,95€	59.073,95€
Πιστωτικό υπόλοιπο	-11.573,23€	-11.573,23€
Χρεωστικό υπόλοιπο	47.500,72€	47.500,72€
Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ	23.750,36€	23.750,36€
Σύνολο φόρου για καταβολή	71.251,08€	71.251,08€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	11.573.23€	11.573.23€

(αριθμ. Πράξης)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2017 - 31/12/2017

A . Φορολογία Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ζημιά	954.759,85€	954.759,85€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εισροών	67.928,07€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.688,64€	0,00€
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.688,64€	0,00€
Χρεωστικό υπόλοιπο		
Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ		
Σύνολο φόρου για καταβολή		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.688,64€	0,00€

(αριθμ. Πράξης)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

A . Φορολογία Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ζημιά	3.691.049,87€	3.691.049,87€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εισροών	1.425.579,80€	1.425.579,80€

Υπόλοιπο φόρου εισροών	100.603,27€	100.603,27€
Πιστωτικό υπόλοιπο	-85.489,44€	-85.489,44€
Χρεωστικό υπόλοιπο	15.113,83€	15.113,83€
Πρόστιμα άρθρου 58Α ΚΦΔ	7.556,92€	7.556,92€
Σύνολο φόρου για καταβολή	22.670,75€	22.670,75€

(αριθμ. Πράξης)

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
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.