



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 20/06/2025

Αριθμός απόφασης: 2052

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας και δευτερεύουσες δραστηριότητες:ημερομηνία έναρξης 05/10/2017, έδρα στη και τηρεί υποχρεωτικά διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής:

- Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε. φορολογικού έτους 2017,

- Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017,

- Της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου παρ. 2 άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 για το φορολογικό έτος 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 & ν. 5104/2024.
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Το υπ' αριθμ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας, καθώς και τα απόαναρτηθέντα στο elenxis, έγγραφα στην αγγλική γλώσσα.
- 8. Την υπ' αριθμ.Απόφαση περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.
- 9. Την υπ' αριθμ.Πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.
- 10. Το με IDαπαντητικό έγγραφο του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επί της ως άνω πράξης αναπομπής.
- 11. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017 (01/10/2017 – 31/12/2017)**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 426.018,71 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 213.009,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **639.028,07** ευρώ.
- Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/10/2017 – 31/12/2017**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 351.376,55 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 175.688,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **527.064,83** ευρώ.
- Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **45.000,00** ευρώ, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο των λογιστικών της αρχείων και συγκεκριμένα λόγω μη τήρησης, μη ενημέρωσης και μη διαφύλαξης των λογιστικών της αρχείων.

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 & ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2017, που συντάχτηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής

διατάξεων ν. 4987/2022 & ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που διαβιβάστηκε με συνημμένες τις σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και εφαρμογής διατάξεων ν. 2859/2000 (σχετικά τα υπ' αριθμ. πρωτ. πληροφοριακά δελτία της ίδιας υπηρεσίας) στο 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα κρίθηκε, κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020, ως εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4987/2022 & ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που αφορά την επιχείρηση με την επωνυμία, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε και έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα:

«α) Έλαβε στη χρήση 2017 οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.459.000,00€ τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ.1, 2, 8 του Ν.4308/14, των αρ. 55Α και 66 του ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως ισχύουν.

β) Εξέδωσε για τη χρήση 2017 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.214.00,00€ τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ.1, 2, 8 του Ν.4308/14, των αρ. 55Α και 66 του ν. 4978/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως ισχύουν».

Εν συνεχεία ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, στον οποίο διαβιβάστηκαν οι προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, εξέδωσε την υπ' αριθμ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017. Ακολούθως κοινοποιήθηκε η με αριθμό πρωτ.Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 5104/2024, καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ. Αίτημα παροχής πληροφοριών – Πρόσκληση άρθρου 14 του ίδιου νόμου, με το οποίο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η υποχρέωσή της να θέσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής, εντός δέκα (10) ημερών, τα βιβλία που τήρησε, όπως και τα στοιχεία που εξέδωσε ή έλαβε κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και βάσει των διαπιστώσεων της απόέκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4987/2022 & ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, προέκυψαν τα κάτωθι:

«Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Φορολογικό έτος 2017: εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2017 έξι (6) φορ. στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 1.214.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 5, 8, Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 Ν. 4987/2022 (ως ισχύουν με τα άρθρα 69 και 79 του ν.5104/2024 Κ.Φ.Δ)

Φορολογικό έτος 2017: έλαβε στο φορολογικό έτος 2017 οκτώ (8) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.459.000,00€ έκδοσηςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 5, 8, Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55Α και 66 Ν. 4987/2022 (ως ισχύουν με τα άρθρα 69 και 79 του ν.5104/2024 Κ.Φ.Δ).

Ως λήπτης

1. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθμόΔήλωση φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 καθώς επίσης και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έτους 2017.

2. Τα φορολογικά στοιχεία που αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω με εκδότη την επιχείρηση με την

επωνυμίατα οποία χαρακτηρίζονται ως εικονικά στο σύνολό τους στην απόΈκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4987/22 (Κ.Φ.Δ.), Ν.5104/24 ως ισχύει σήμερα, έχουν συμπεριληφθεί ως έξοδα – δαπάνες στις δηλώσεις (Μ.Υ.Φ.) του άρθρου 14 Ν.4174/2013, (όπως ίσχυε για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017), της ελεγχόμενης επιχείρησης.

3. Η καθαρή αξία των ανωτέρω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων 1.459.000,00€ για το φορολογικό έτος 2017 έχουν καταχωρηθεί στις δαπάνες με ΦΠΑ του τηρούμενου βιβλίου και περιλαμβάνεται ως μειωτικό στοιχείο των προσδιορισθέντων αποτελεσμάτων του εντύπου Ε3 επιβαρύνοντας τις δαπάνες χρήσεως της Αρχικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ενώ το ποσό του αναλογούντος Φ.Π.Α. ύψους 350.160,00€ έχει συμπεριληφθεί στο φόρο των φορολογητέων εισροών των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ έτους 2017.

4. Η λήψη και καταχώρηση των ανωτέρω αναφερόμενων φορολογικών στοιχείων στο φορολογικό έτος 2017, είχε ως αποτέλεσμα στη φορολογία εισοδήματος τον υπολογισμό αυξημένων δαπανών με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών και στη φορολογία ΦΠΑ τον υπολογισμό αυξημένου φόρου εισροών και έκπτωση του από τον φόρο εκροών στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

5. Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων

Ως εκδότης

1. το γεγονός ότι η ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με την απόΕΚΘΕΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν. 4308/14, Ν. 4987/22, ως ισχύει σήμερα, της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το έτος 2017 έχει εκδώσει συνολικά έξι (6) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ., συνολικής καθαρής αξίας 1.214.000,00€

2. Η υποβληθείσα ΜΥΦ (έσοδα) της ελεγχόμενης για το έτος 2017, συμφωνεί με αυτή των αντισυμβαλλομένων (έξοδα).

3. το γεγονός ότι η ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με την απόΕΚΘΕΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν. 4308/14, Ν. 4987/22, ως ισχύει σήμερα, της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για το έτος 2017 απασχόλησε προσωπικό και κατέβαλε παροχές στους εργαζόμενους όπως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία αλλά και στο έντυπο Ε3 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ΦΕ 2017 ποσού 18.213,56

4. το γεγονός ότι η ελεγχόμενη οντότητα για τη φορολογική περίοδο 2017, όπως προκύπτει από την με αρ. κατ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνει ως σύνολο ακαθαρίστων εσόδων 1.494.031,68€.

5. Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων.

[...]

7. ΣΥΝΟΨΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και οι υπόλοιπες δαπάνες της επιχείρησης (λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων του Ν. 4308/14 περί Ε.Λ.Π, οι επιχειρηματικές δαπάνες, οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, ως προς το εισόδημα, (άρθρο 22 περίπτωση γ' Ν. 4172/13)), πλην των παροχών σε εργαζόμενους προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά δηλωθέντα κέρδη του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017, όπως εμφανίζονται στον παρακάτω Συγκεντρωτικό Πίνακα Λογιστικών Διαφορών:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2017
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1 - 31/12/2017
ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΕΙΚΟΝΙΚΑ)	1.459.000,00
ΛΟΙΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (πλην παροχών σε εργαζόμενους)	11.245,99
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.470.245,99
Μείον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	1.215,93

ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.469.030,06
---	---------------------

...»

Όσον αφορά το Φ.Π.Α., ομοίως κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου, η φορολογητέα αξία και ο φόρος απεικονίζονται, για την ελεγχόμενη περίοδο, στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
ΕΚΡΟΕΣ			
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	1.494.031,68	1.494.031,68	
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	358.567,60	358.567,60	
ΕΙΣΡΟΕΣ			
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	1.464.261,36	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	351.376,55	0,00	351.376,55
ΥΠΟΛΟΙΠΟ Φόρου εισροών	351.376,55	0,00	
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	7.191,05	7.191,05	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	358.567,60	7.191,05	
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	358.567,60	7.191,05	351.376,55

Οι παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ., επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ.έγγραφο υπόμνημα. Ο έλεγχος, λόγω παρόδου της προβλεπόμενης 20ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, δεν αξιολόγησε τους ισχυρισμούς και τα προσκομισθέντα στοιχεία (καταστατικό, ισοζύγιο και ορισμένα τιμολόγια αγορών) και προέβη στη σύνταξη των με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1ος ισχυρισμός: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος στην εταιρεία για το φορολογικό έτος 2017.

2ος ισχυρισμός: Η εταιρεία τελικώς ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα αιτηθέντα, αμέσως μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και προ της εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων, γεγονός που συνεπάγεται την ακύρωση των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Υπό τα δεδομένα αυτά, λοιπόν, αμέσως μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων εξέλιπε η νόμιμη βάση επίκλησης του εικονικού χαρακτήρα των ερευνώμενων συναλλαγών και θα έπρεπε να διενεργηθεί έλεγχος, επί τη βάση της επεξεργασίας των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, καθότι υπήρχε και απαιτούμενος και επαρκής χρόνος προς τούτο.

3ος ισχυρισμός: Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων - Μη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

4ος ισχυρισμός: Επί της κρίσης του ελέγχου ότι η εταιρεία τυγχάνει εκδότρια φορολογικών στοιχείων - Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές - Αναπιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

5ος ισχυρισμός: Επί της κρίσης του ελέγχου ότι η εταιρεία τυγχάνει λήπτρια φορολογικών στοιχείων - Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές - Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

6ος ισχυρισμός: Ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, όμως, ως προς το πρόσωπο της εκδότριας εταιρείας – Τα ένδικα τιμολόγια εξοφλήθηκαν ολοσχερώς και σύννομα, γεγονός που δεν αμφισβητείται εξ ουδενός στοιχείου του ελέγχου - Καλόπιστη λήπτρια των ενδίκων τιμολογίων.

7ος ισχυρισμός: Πρέπει να αναγνωριστούν, σε κάθε περίπτωση, προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα ως άνω τιμολόγια, καθόσον η εταιρεία ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

8ος ισχυρισμός: Μη νόμιμη στην ένδικη περίπτωση η επιβολή του προστίμου του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (προϊσχύον άρθρο 54Ε ν.4174/2013), καθόσον η συγκεκριμένη κύρωση δεν εφαρμόζεται για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2017), σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Η προσφεύγουσα, κατά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μεταφόρτωσε στην εφαρμογή elenxis, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Παραστατικά εσόδων,
 - Παραστατικά δαπανών,
 - Ιδιωτικά Συμφωνητικά Παροχής Υπηρεσιών και Ιδιωτικά Συμφωνητικά μεταβίβασης Τεχνικών Φακέλων φαρμακευτικών προϊόντων,
 - Καρτέλες πελατών και προμηθευτών,
 - Κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της τράπεζας Πειραιώς,
- καθώς και τα κάτωθι λογιστικά αρχεία (βιβλία):
- Αναλυτικό Καθολικό 05/10/2017-31/12/2017,
 - Γενικό Ημερολόγιο 05/10/2017-31/12/2017,
 - Ισοζύγιο 05/10/2017-31/12/2017,
 - Κλεισμένο Ισοζύγιο 05/10/2017-31/12/2017.

Επί των ως άνω προσκομισθέντων δε διατυπώθηκαν απόψεις από την ελεγκτική αρχή, ως εκ τούτου εκδόθηκε η υπ' αριθμ.πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και η υπόθεση αναπέμφθηκε στο 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1069/2014.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε επιπλέον το υπ' αριθμ. πρωτ.συμπληρωματικό υπόμνημα, στο οποίο περιλαμβάνονται πρόσθετοι ισχυρισμοί της.

Σε απάντηση των παραπάνω, αναρτήθηκε στην εφαρμογή elenxis και έλαβε ID η απόΠορισματική Έκθεση του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Παρατίθεται αυτούσιο το ως άνω πόρισμα:

«1. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ [...]

ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ [...]

2. ΒΑΣΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ [...]

3. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ [...]

4. ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ – ΔΗΛΩΣΕΙΣ [...]

5. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με την ολοκλήρωση του μερικού φορολογικού ελέγχου συντάχτηκαν και επιδόθηκαν νομίμως στους νόμιμους εκπροσώπους της ελεγχόμενης όπως αυτοί φαίνονται στον παραπάνω πίνακα, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού των Φόρων για το ελεγχόμενο έτος με συνημμένες τις από

.....σχετικές εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η επιχείρηση εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας κατέθεσε ηλεκτρονικά, τη με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή.

Στη συνέχεια ο Προϊστάμενος της ΔΕΔ εξέδωσε τη με αριθμόΠράξη με την οποία αποφασίστηκε η αναπομπή της υπό εξέταση υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο στην Υπηρεσία μας, καθότι ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε και επικαλέστηκε στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ως νέα στοιχεία και χρήζουν σύμφωνα με την απόφαση αυτής τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Αναλυτικά η προσφεύγουσα μεταφόρτωσε στην εφαρμογή *elexis* μεταξύ άλλων τα κάτωθι τα οποία επικαλείται προκειμένου αυτά κατόπιν επεξεργασίας να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό των φόρων και στον καταλογισμό των προστίμων:

-Παραστατικά εσόδων -Παραστατικά δαπανών

-Ιδιωτικά συμφωνητικά

-Καρτέλες πελατών και προμηθευτών

-Κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της τράπεζας Πειραιώς

-Αναλυτικό καθολικό, Γενικό Ημερολόγιο, Ισοζύγιο Λογιστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017

6. ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Κατά τον έλεγχο δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία της ελεγχόμενης.

- Τα παραστατικά που προσκομίσθηκαν στη ΔΕΔ, μετά το πέρας του ελέγχου, αφορούν στο σύνολό τους τα ήδη κριθέντα από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως εικονικά.

- Η ελεγχόμενη έχει κριθεί εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλων ποσών, από έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε Αττικής (σχετ. οι απόΠληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

7. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., 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 δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα βιβλία, συνεπώς δεν πληρείται η προϋπόθεση (γ) του άρθρου 22 του Ν.4172/2013

- Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα βάσει της απόέκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ :

Εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2017 εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.214.000,00€

Ελαβε από την επιχείρησηεικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.459.000,00€

- Επειδή το ποσό των ληφθέντων εικονικών στοιχείων αποτελεί σχεδόν ολόκληρο το ποσό των δαπανών της επιχείρησης μαζί με τις αποσβέσεις (ο έλεγχος δεν μπορεί να αποφανθεί για το ποσό των αποσβέσεων ποσού 1.892,80€ καθώς δεν προσκομίσθηκε το βιβλίο παγίων) και

- Επειδή τα έξοδα μισθοδοσίας αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα λόγω πραγματοποίησής τους

- Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω ο έλεγχος παραθέτει τον παρακάτω πίνακα με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης και του ελέγχου:

	Δήλωσης	Ελέγχου
Ακαθάριστα Έσοδα	1.494.031,68	1.494.031,68
Παροχές σε εργαζόμενους	18.213,56	18.213,56
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	1.468.351,69	0,00
Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	1,50	0,00
Αποσβέσεις	1.892,80	0,00
Σύνολο εξόδων	1.488.459,55	18.213,56
Καθαρά κέρδη ή ζημιές	5572,13	1.475.818,12

ο έλεγχος, παρά την προσκόμιση των φορολογικών παραστατικών μέσω της ΔΕΔ, δεν αναγνωρίζει αυτά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας, για τους παραπάνω εκτεθέντες λόγους.

8. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

- Επειδή δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία, αλλά και τα φορολογικά παραστατικά που προσκομίσθηκαν μετά το πέρας του ελέγχου, αφορούν στο σύνολό τους τα ήδη κριθέντα από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως εικονικά. - Επειδή στην απόέκθεση της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε Αττικής αναφέρεται ότι η επιχείρηση έλαβε από την επιχείρησηεικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.459.000,00€.

- Επειδή και για τις υπόλοιπες δαπάνες του έτους 2017 ποσού εκ 5.261,36€ δεν προσκομίσθηκαν κατά την διενέργεια της Αναπομπής καθώς τα προσκομισθέντα στοιχεία, σε ηλεκτρονικό μέσο, αφορούσαν μόνο τις ανωτέρω εικονικές δαπάνες.

- το γεγονός ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου. 37 ν. 5144/2024, Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου Ι του άρθρου 41, 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 ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη τα προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά καθώς έχουν κριθεί ως εικονικά και συνεπώς δεν αναγνωρίζει στην ελεγχόμενη οντότητα, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της.

9. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω :

δεν διαφοροποιούνται τα αρχικώς προσδιορισθέντα φορολογητέα εισοδήματα και ο φόρος Προστιθεμένης Αξίας.

Τα με αριθμό πρωτ. δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένες τις σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα»

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, με το άρθρο 36 «Παραγραφή» του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,...

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., 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. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλον φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

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.

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

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019): 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, στην Ε.2057/2023 με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», ορίζεται ότι:

«4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που 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 για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017: α) ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ και β) το προς απόδοση ποσό κύριου φόρου (ΦΠΑ), που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, δηλαδή πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια της φοροδιαφυγής και η παραγραφή ορίζεται δεκαετής, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, ήτοι έως 31/12/2028, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς το 2^ο και 3^ο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

3.[...]

4. Η Φορολογική Διοίκηση παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του Κ.Φ.Δ., (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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1036/2017 «Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014»:

«Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του Κ.Διοικ.Δικ. (ν.2717/1999), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν , εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, με την οποία επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο που να μπορεί να στηρίξει την εγγραφή και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 76 νέου Κ.Φ.Δ.), με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, εν προκειμένω αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4987/2022 & ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που διαβιβάστηκε με συνημμένες τις σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και εφαρμογής διατάξεων ν. 2859/2000 (σχετικά τα υπ' αριθμ. πρωτ. πληροφοριακά δελτία της ίδιας υπηρεσίας) στο 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα κρίθηκε, κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020, ως εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

καταγράφεται το τελικό πόρισμα της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4987/2022 & ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, χωρίς ωστόσο να αποτυπώνονται τα πραγματικά περιστατικά, οι πληροφορίες που ζητήθηκαν, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα, τα στοιχεία που κατόπιν επεξεργασίας λήφθηκαν υπόψη, οι λοιπές ενέργειες του ελέγχου και εν γένει το αποδεικτικό υλικό επί του οποίου εδράζονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή επιπλέον, η προαναφερόμενη έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής δεν επισυνάφθηκε στις ως άνω συνταχθείσες εκθέσεις του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής ως αναπόσπαστο μέρος αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο, με το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, βιβλία και στοιχεία για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και εν συνεχεία, κατόπιν κοινοποίησης τουΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκόμισε μέρος αυτών.

Επειδή, ο έλεγχος, λόγω παρόδου της προβλεπόμενης 20ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, δεν αξιολόγησε τους ισχυρισμούς και τα προσκομισθέντα στοιχεία (καταστατικό, ισοζύγια και ορισμένα τιμολόγια αγорών) από την προσφεύγουσα και προέβη στη σύνταξη των με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, χωρίς να συνεκτιμήσει τα παραπάνω ενώ υπήρχε επαρκής χρόνος προς τούτο και χωρίς να διενεργήσει οιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση του υποχρεωτικά εφαρμοστέου Προγράμματος Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/2015.

Επειδή, βάσει των παραπάνω οι απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δεν περιέχουν την απαραίτητη κατά το νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία και συνεπώς η υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επιπλέον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκε το σύνολο των βασικών λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, όπως αυτά ορίζονται από την παράγραφο 10 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, καθώς και λοιπά άλλα στοιχεία, που δεν εξετάστηκαν από τη φορολογική αρχή και δε διατυπώθηκαν απόψεις επί αυτών ούτε στην έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ούτε στην «Πορισματική Έκθεση» που συντάχθηκε από τη φορολογική αρχή κατόπιν της υπ' αριθμ.πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας.

Κατόπιν των παραπάνω παρέλκει η εξέταση των υπ' αριθμ. 4, 5, 6 και 7 ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), 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. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, στο άρθρο 37 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...

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

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...

Ως προς τον 8^ο ισχυρισμό περί επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024):

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ», όπως το άρθρο προστέθηκε με την Παρ.2 Άρθρο 101 ν. 4714/2020 και , ορίζεται ότι:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 «Τροποποιήσεις του άρθρου 11 ΚΦΔ και προσθήκη νέων άρθρων 54 Ε και 54 ΣΤ στον ΚΦΔ - Συμπλήρωση ρυθμίσεων για αναστολή χρήσης ΑΦΜ ή απενεργοποίησή του, καθώς και για πρόστιμα και παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ», ορίζεται ότι:

«3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου,

γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου».

Επειδή, με την Ε. 2028/2023 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν. 4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ», διευκρινίζεται ότι:

«[...]

4. Πεδίο εφαρμογής

4.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται, μετά το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μη τήρηση από πλευράς του ελεγχόμενου των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων). Συνεπώς, η φορολογική Αρχή, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, μπορεί να διαπιστώνει παραβάσεις και για το αμέσως προηγούμενο του ελέγχου φορολογικό έτος (και πάντως όχι προγενέστερο του έτους 2020) υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος διενεργείται σε χρόνο μεταγενέστερο του οριζόμενου από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6. Σχέση με άλλες διατάξεις

6.1. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ, για τις παραβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού δεν επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (2.500 ευρώ) για παραβάσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. άρθρο 62 παρ. 7 ΚΦΔ).

7. Έναρξη ισχύος

7.1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α' ν. 4714/2020 το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται για παραβάσεις που αφορούν στα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά. Συνεπώς, οι διενεργούμενοι έλεγχοι μπορούν να διαπιστώνουν παραβάσεις που αφορούν φορολογικά έτη από το 2020 και εφεξής και όχι παλαιότερα έτη.

Παράδειγμα: Σε οντότητα με φορολογικό έτος 01.01 - 31.12, ο έλεγχος έλαβε χώρα κατά τον μήνα Ιούλιο 2022. Δεδομένου ότι κατά τον χρόνο αυτό είχε παρέλθει η προθεσμία κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του έτους 2021, η Φορολογική Διοίκηση μπορούσε να διαπιστώσει

παραβάσεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 και όχι για παλαιότερα φορολογικά έτη. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό της βάσης υπολογισμού του προστίμου θα ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα των φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, δεδομένου ότι δεν είχε παρέλθει κατά τον χρόνο του ελέγχου η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021. Αν ο ίδιος έλεγχος πραγματοποιηθεί τον Δεκέμβριο 2022, ισχύουν τα ανωτέρω με τη διαφοροποίηση ότι, για τον υπολογισμό της βάσης του προστίμου, θα ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα των φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021, δεδομένου ότι θα έχει παρέλθει, κατά τον χρόνο του ελέγχου, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021.

7.2. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 90 του ν. 4864/2021, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους, καταλαμβάνουν και υποθέσεις για τις οποίες μέχρι τις 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου. Συνεπώς, εφόσον μέχρι και την 29.11.2021 έχει διαπιστωθεί η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ και δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο εφαρμόζοντας τα ανώτατα όρια που ορίζονται στην υπόψη περίπτωση».

Επειδή, με το άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».

Σύμφωνα δε με το άρθρο 119 του ν. 5104/2024 (Παράρτημα Β'):

Διατάξεις ν. 4987/2022	Νέες διατάξεις
Άρθρο 54 παρ. 1 περ. η) σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε)	Άρθρο 57 παρ. 1

Άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α) και β) (ειδικά η μη επίδειξη λογιστικών αρχείων έχει ενταχθεί στο άρθρο 53 παρ. 11)	Άρθρο 57 παρ. 2 και άρθρο 53 παρ. 11
--	--------------------------------------

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

« 1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δύομισι χιλιάδων (2.500) ευρώ».

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το

πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων».

Επειδή, με το άρθρο 53 παρ. 11 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«11. Σε φορολογούμενους που, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δεν επιδεικνύουν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται η κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 57, εκτός αν η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες και διευκρινίσεις που έχουν δοθεί από τη Διοίκηση για την ομοιόμορφη εφαρμογή αυτών, οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 (και ν.4987/2022) και των νυν πλέον άρθρων 57 παρ. 2 και 53 παρ.11 του ΚΦΔ ν.5104/2024, άμεσα αντιστοιχιζόμενων (βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 85 του ΚΦΔ και του σχετικού ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ Β) και όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 (και ν.4987/2022), εφαρμόζονται για τα φορολογικά έτη 2020 και εφεξής και όχι για παλαιότερα φορολογικά έτη. Εν προκειμένω, για την διαπιστωθείσα παράβαση της μη προσκόμισης των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων του φορολογικού έτους 2017, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 54Ε παρ.1α και συνεπώς και του άρθρου 57 παρ.2 και 53 παρ.11 του Κ.Φ.Δ., ως κρίθηκε από τον έλεγχο, αλλά οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η) σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε) του ν.4174/2013 και ν.4987/2022 και αντιστοίχως βάσει του άρθρου 85 του ΚΦΔ, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ΚΦΔ, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο 2.500,00 ευρώ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και:

- Την ακύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, λόγω τυπικής πλημμέλειας
- Την ακύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, λόγω τυπικής πλημμέλειας.
- Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου παρ. 2 άρθρου 57 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο παρ. 1 άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ. (η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου όπως τροποποιείται με την παρούσα): **2.500,00 ευρώ.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.