



Καλλιθέα, 14 / 03 / 2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 722

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από **21-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», με ΑΦΜ ....., με έδρα την Αθήνα, οδός ..... αρ. ...., Τ.Κ. ...., κατά των α) υπ' αριθ. ..../29-08-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειρ. Περιόδου 01/04/2011 - 31/12/2012, β) υπ' αριθ. ..../29-08-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., γ) υπ' αριθ. ..../29-08-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσεως 2011 και δ) υπ' αριθ. ..../29-08-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσεως 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και των από 29-08-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών.
7. Την υπ' αριθ. ....../2022 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου ..... η οποία διαβιβάστηκε με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ.
8. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/01-08-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας με τα προσκομιζόμενα σε αυτό στοιχεία.
9. Την υπ' αριθ. ....../18-11-2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊστάμενου της υπηρεσίας μας.
10. Το με αριθμ.πρωτ.....ΕΞ2023/19-01-2023 έγγραφο του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας οι από 19/01/2023 συμπληρωματικές εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΚΦΔ και εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
11. Το με αριθμ.πρωτ...../03-02-2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», με ΑΦΜ ....., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

#### Ιστορικό:

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την υπό κρίση περίοδο, από 28-04-2011 έως 31-12-2012, δήλωνε ως κύρια δραστηριότητα: «.....». Για το εν λόγω διάστημα η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είχε υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) για τη χρήση 2011, ενώ για την χρήση 2012 δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών.

Ειδικότερα στην προσφεύγουσα την 08-07-2013 βάσει της με αριθ. ....../31144 εντολής ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής πραγματοποιήθηκε έλεγχος από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

- η επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε στην δηλωθείσα έδρα κατά την περίοδο 2011 και 2012, από την αυτοψία που διενεργήθηκε στον μισθωμένο χώρο της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται κτίσματα και αποθηκευτικοί χώροι εμπορευμάτων,
- δεν υπήρχαν και εμπορεύματα για τις πωλήσεις που πραγματοποιούσε αλλά ούτε και διαπιστώθηκε μεταφορά αυτών από άλλες εγκαταστάσεις.
- δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη προσωπικού για την άσκηση των δραστηριοτήτων.
- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τη χρήση 2011, διαπιστώθηκαν μεγάλες αποκλίσεις.

Επιπροσθέτως σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, στοιχεία αγορών εμπορευμάτων, πάγιου εξοπλισμού απαραίτητου για την άσκηση της δηλωθείσας δραστηριότητας. Ο έλεγχος επίσης προέβη σε κατάσχεση φορολογικών στοιχείων που βρέθηκαν στο λογιστικό γραφείο της εταιρείας «..... Ο.Ε.» (όπου σημειωτέων ο ..... ήταν κι ο διαχειριστής της προσφεύγουσας κατά το διάστημα του ελέγχου),

όμως μεταξύ των κατασχεμένων δεν βρέθηκαν τα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας που είχε θεωρήσει και υποχρεούνταν να τηρεί.

Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε για την διαχειριστική περίοδο από 28-04-2011 έως 31-12-2012, η έκδοση πλήθους (240) φορολογικών στοιχείων πώλησης, εικονικών ως προς την συναλλαγή και για το σύνολο της αξίας τους, όπου για αυτά η Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών προέβη συγκεκριμένα στην έκδοση της με αριθ. ....../08-10-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ποσού 9.246.001,36 € για την περίοδο από 28-04-2011 έως 31-12-2011, της με αριθ. ....../08-10-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ποσού 3.503.881,76 € για την περίοδο από 01-01-2012 έως 31-12-2012 και της με αριθ. ....../08-10-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ποσού 1.800,00 € λόγω μη επίδειξης βιβλίων.

Συνεπεία του ανωτέρω ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, εκδόθηκαν επίσης: η με αριθ. ....../14-10-2016 αρχική Εντολή όπως αντικαταστάθηκε με την υπ' αρ. ....../10-05-2019 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών και διενεργήθηκε έλεγχος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994 και επιβολής προστίμων άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 και άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσεων 2011 και 2012.

Λόγω των παραβάσεων και παρατυπιών που διαπιστώθηκαν κατά τον αρχικό έλεγχο του ΣΔΟΕ και λόγω της μεγάλης έκτασης αυτών ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τη περίοδο από 28-04-2011 έως 31-12-2012, ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές και το φόρο εκροών και εισροών εξωλογιστικά και προέβη τελικώς στην έκδοση της ως άνω υπ' αριθ. 375/29-08-2019 προσβαλλόμενης πράξης όσον αφορά το εισόδημα για το ως άνω διάστημα.

Ειδικότερα βάσει των σχετικών από 29-08-2019 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου εκδόθηκαν:

α) Η με αριθ. ....../29-08-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 με χρεωστικό ποσό φόρου 198.286,18 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 194.677,37 €, ήτοι σύνολο 392.963,55 €.

β) Η με αριθ. ....../29-08-2019 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσης 2011, για υποβολή ανακριβούς Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών - Προμηθευτών, ποσού 900,00 €.

γ) Η με αριθ. ....../29-08-2019 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσης 2012, για μη υποβολή Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών - Προμηθευτών, ποσού 900,00 € και

δ) Η με αριθ. ....../29-08-2019 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ποσού 500,00 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά των ως άνω πράξεων την 21-10-2019 κατέθεσε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας και με την οποία ζητούσε να γίνει δεκτή και την ακύρωση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω συγκεκριμένους λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- Παράβαση της Αρχής της Αναλογικότητας κατ' άρθ. 25 Συντάγματος και του Δικαιώματος στη Δίκαιη Δίκη κατ' αρ. 6 Ε.Σ.Δ.Α.
- Παραβίαση του Δικαιώματος της Προηγούμενης Ακρόασης κατ' άρθρο 20 Συντάγματος Παραβίαση ουσιώδους Τύπου της Διαδικασίας.
- Παράνομη επιβολή του φόρου και προστίμων λόγω εσφαλμένου ελέγχου και πορισμάτων αυτού. Η φορολογική αρχή φέρει αποκλειστικώς εκείνη το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για την εικονικότητα της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων. Λανθασμένες οι εκτιμήσεις της Διοίκησης ως προς τη μη λειτουργία της επιχείρησης, τη μη απασχόληση προσωπικού, τη μη τήρηση των προβλεπόμενων από

τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων, τη μη πραγματοποίηση αγορών, την ανυπαρξία κτισμάτων στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, την ανυπαρξία εμπορευμάτων στον υπαίθριο χώρο της επιχείρησης, την μη πραγματοποίηση μεταφορών σύμφωνα με καταθέσεις μαρτύρων.

Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή με την πάροδο των 120 ημερών (άρθ. 63 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.), απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας.

Κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ...../21-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθ. καταχώρησης ΠΡ...../05-06-2020 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ....., η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ. ....../2022 απόφαση του ..... Διοικητικού Εφετείου (η οποία κοινοποιήθηκε στην Φορολογική Διοίκηση στις 18-04-2022 και διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2022/15-06-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ ). Με την εν λόγω δικαστική απόφαση ακυρώνεται η τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η ...../21-10-2019 ενδικοφανής προσφυγή κατά των ...../29-08-2019, ...../29-08-2019, ...../29-08-2019 και ...../29-08-2019, Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών.

Στα πλαίσια της ανωτέρω απόφασης, η προσφεύγουσα κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/01-08-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προέβαλε περαιτέρω ισχυρισμούς περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και προσκόμισε σχετικά στοιχεία και ειδικότερα:

1. Τιμολόγια της εταιρείας με την επωνυμία «..... Μ. ΕΠΕ», με ΑΦΜ ..... και Δελτία Αποστολής Της εταιρείας «..... Μ. ΕΠΕ», με ΑΦΜ .....(σχετ. 1).
2. Τιμολόγια της εταιρείας με την επωνυμία «..... - ..... Ο.Ε.», με ΑΦΜ .....(σχετ. 2).
3. Ξενόγλωσσα παραστατικά που φαίνεται να αφορούν την ..... εταιρεία «.....» (σχετ. 3).
4. Αναγγελίες πρόσληψης και σχετικά έγγραφα εργαζομένων στην επιχείρηση (σχετ. 4) .
5. Υπεύθυνες Δηλώσεις ιδιωτών (σχετ. 5).
6. Εκτύπωση κινήσεων του υπ' αριθ. .... λογ/σμού της τράπεζας ..... (σχετ. 6).
7. Διάφορα τιμολόγια αγορών και παροχής υπηρεσιών (σχετ. 7).
- 8 Τιμολόγια αγορών και παροχής υπηρεσιών από τις εταιρείες «.....», «.....», «.....», «..... ΑΕ», συμφωνητικά επίβλεψης εργασιών και συμφωνητικά υπεργολαβίας (σχετ. 8).
9. Συμφωνητικά μεταφοράς φορτίων με την εταιρεία «.....» και προμήθειας αγαθών με την εταιρεία «.....» και φορολογικά στοιχεία και κινήσεις λογαριασμών της εταιρείας «..... ΟΕ» (σχετ. 9).
10. Τιμολόγια των εταιρειών «.....» και «.....» (σχετ. 10).
11. Το από 21.03.2011 Ιδιωτικό συμφωνητικό Μισθώσεως Γραμματοθυρίδας (σχετ. 11).
12. Ιδιωτικό Συμφωνητικά ..... (σχετ. 12).

Στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../2022 απόφασης του ..... Διοικητικού Εφετείου η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθ. ....../18-11-2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών προκειμένου να διενεργηθούν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των ανωτέρω στοιχείων, η οποία εστάλη στο 2<sup>ο</sup> Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/18-11-2022 διαβιβαστικό έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

Κατόπιν τούτου η ως άνω υπηρεσία, απέστειλε με το με αριθ. πρωτ. 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ..... ΕΞ 2023 ΠΔ/19-01-2022, τα εξής:

- Την από 19-01-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994
- Την από 19-01-2023 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και
- Την από 19-01-2023 Έκθεση Προστίμου Κ.Φ.Δ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 & 5 του ν.2523/1997, ορίζεται ότι:

«4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και κοινοποίηση των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας. Εξαιρετικά αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης. Ειδικά, για τη βεβαίωση και κοινοποίηση των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και κοινοποίηση των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/2014, ορίζεται ότι:

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

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

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιολογίων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης ή της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/2014, ορίζεται ότι:

«γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες

που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/2014, ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%). [.....]»

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση του **ΣΤΕ 1165/2009**, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφ' όσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«2. [.....] 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή** στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή** στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή** όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως ανωτέρω παρατέθηκαν στο ιστορικό της υπόθεσης, διαπιστώθηκε σαφώς από τις ελεγκτικές αρχές (ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 23-29 της από από 29/08/2019 οικείας έκθεσης ελέγχου) ότι η προσφεύγουσα εταιρεία :

- η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέποτε λειτούργησε στην δηλωθείσα έδρα στο ..... της ..... στην ....., όπως επίσης δεν ανευρέθηκε ούτε και στην μετέπειτα έδρα της επί της οδού ..... Αθήνα,
- δεν απασχόλησε κατάλληλο προσωπικό (τεχνίτες, χειριστές μηχανημάτων) για να διενεργήσει κατασκευαστικές και άλλες τεχνικές εργασίες όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τέτοιου είδους εργασίες συνολικής καθαρής αξίας 5.320.842,60 ευρώ.
- Φέρεται να εκτελεί και να ολοκληρώνει παράλληλα τεχνικά έργα και άλλες κατασκευές καθώς και οικονομοτεχνικές μελέτες μεγάλης αξίας το ίδιο χρονικό διάστημα σε διαφορετικές περιοχές της χώρας,



- δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία παγίων και μηχανημάτων τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση των τεχνικών και κατασκευαστικών έργων,
  - τα εμπορεύματα που φέρεται ότι πούλησε δεν προκύπτει ότι τα κατείχε αφού δεν προσκόμισε στον έλεγχο σχετικά φορολογικά στοιχεία αγορών και εξοφλήσεων αυτών,
  - ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν μεταφορές εμπορευμάτων με τα ΦΔΧ που φαίνεται να μετακινήθηκαν καθώς τα εν λόγω δεν επιβεβαιώνονται από τις καταθέσεις των ιδιοκτητών των οχημάτων ΦΔΧ. Σημειώνεται ότι στην έδρα του λογιστικού γραφείου του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας ..... βρέθηκαν (3) μπλοκ αθεώρητων φορτωτικών τα οποία φέρουν σφραγίδα των τριών ιδιοκτητών φορτηγών από τους οποίους ο έλεγχος έλαβε κατάθεση και ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν επιβεβαίωσαν τις μεταφορές των εμπορευμάτων,
  - από την εκτύπωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών χρήσης 2011 που έχει υποβάλλει το λογιστικό γραφείο του ..... ΟΕ διαπιστώθηκε ότι 6 επιχειρήσεις προς τις οποίες εκδίδει φορολογικά στοιχεία η προσφεύγουσα είναι και ταυτόχρονα πελάτες του λογιστικού γραφείου.
  - από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών χρήσης 2011 της προσφεύγουσας διαπιστώνεται ότι υφίστανται μεγάλη απόκλιση στην σχέση αγορών-πωλήσεων, ειδικότερα έχει δηλώσει στο σκέλος των πελατών πωλήσεις αξίας 3.071.874,58 ευρώ ενώ στο σκέλος των προμηθευτών αγορές αξίας 371.818,61 ευρώ,
  - η προσφεύγουσα τόσο στον αρχικό έλεγχο του ΣΔΟΕ όσο και στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Η προσφεύγουσα ως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν επέδειξε πνεύμα συνεργασίας καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου από την ημέρα κατάσχεσής στις 4/4/2012 όποτε και κατασχέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της στην έδρα του λογιστικού γραφείου ..... ΟΕ με διαχειριστές τους ..... και ....., για την αποσφράγιση και καταμέτρηση των οποίων δόθηκαν 3 παρατάσεις από το ΣΔΟΕ συνολικά 38 ημερών χωρίς τελικά την παρουσία των διαχειριστών στην αποσφράγιση.
  - Μετά την έκδοση σχετικών ΥΣΕ και κλήσης προς ακρόαση από το ΣΔΟΕ προσήλθε στο ΣΔΟΕ εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος του διαχειριστή της εταιρείας, ο οποίος ζήτησε παράταση και επίσης υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ μεταβάλλοντας την αξία των εισροών και εκροών χωρίς ωστόσο να προσκομίσει στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις δηλωθείσες μεταβολές ΦΠΑ.
  - Τα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας εκδίδονταν από το εν λόγω λογιστικό γραφείο στο οποίο διαχειριστής και μέλος ήταν και ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας ..... Στο λογιστικό γραφείο βρέθηκαν και κατασχέθηκαν στοιχεία που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα αλλά και στοιχεία μελλοντικά προς έκδοση. Επίσης στο λογιστικό γραφείο εκτυπώνονταν εικονικά ζυγολόγια, εικονικές φορτωτικές τα οποία και επισυνάπτονταν ως συνοδευτικά των στοιχείων διακίνησης. Διαπιστώθηκε ως ανωτέρω και αναφέρθηκε ότι πλήθος φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας εκδίδονταν προς επιχειρήσεις οι οποίες ήταν πελάτες του ως άνω λογιστικού γραφείου.
  - Είναι προφανές ότι σκοπός του ..... ήταν να προβεί σε έναρξη της προσφεύγουσας επιχείρησης προκειμένου να του δοθεί η δυνατότητα να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία χωρίς να ασκείται από την επιχείρηση πραγματική δραστηριότητα, ώστε να μπορεί να εκδίδει στοιχεία προς ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις μεγάλης αξίας και με την διαδικασία αυτή η οποία αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου να μη αποδίδονται οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι.
- Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση έτος προέβη στην έκδοση πλήθους (240) φορολογικών στοιχείων πώλησης, εικονικών ως προς την συναλλαγή και για το σύνολο της αξίας τους. Η καθαρή αξία αυτών ήταν 6.374.941,53 ευρώ πλέον ΦΠΑ 821.780,38 ευρώ. Η Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών κατόπιν των ανωτέρω προέβη αρχικά στην έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ και εν συνεχεία διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λόγω των ανωτέρω παραβάσεων ΚΒΣ αλλά και της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων από την πλευρά της προσφεύγουσας,

παρά το γεγονός ότι επανειλημμένως ζητήθηκαν στο πλαίσιο του αρχικού ελέγχου από το ΣΔΟΕ όσο και στον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, τα αποτελέσματα του υπό κρίση έτους προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και εκδόθηκε η μια εκ των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων. Ενώ επίσης επιβλήθηκαν πρόστιμα ΚΦΔ και ΚΒΣ αφενός λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων αφετέρου διότι κατά την υπό κρίση περίοδο διαπιστώθηκε η ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών-προμηθευτών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα κατέθεσε την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την πάροδο των 120 ημερών απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ. Εν συνέχεια άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ....., η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ. ....../2022 απόφαση του ..... Διοικητικού Εφετείου και αναπέμφθηκε στην Υπηρεσία μας η υπόθεση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται αρχικά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμου ωστόσο επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση ουδέποτε υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την υπό κρίση περίοδο (28/04/2011-31/12/2012), το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από την λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων είναι νόμω και ουσία αβάσιμος καθώς η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2019 ήτοι εντός του δεκαπενταετούς χρόνου παραγραφής.

Η προσφεύγουσα πέραν της παραγραφής ισχυρίζεται ότι παραβιάσθηκε από την ελεγκτική αρχή το δικαίωμά της να κληθεί προς ακρόαση. Ωστόσο όπως διαπιστώνεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου τήρησε όλες τις προβλεπόμενες διαδικασίες. Αρχικά ως ανωτέρω αναφέρθηκε ο έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε το έτος 2013 από το ΣΔΟΕ, όπου και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα έδρα της και ότι δεν είχε την δυνατότητα να προβεί σε πωλήσεις και υπηρεσίες και συνεπώς κρίθηκαν εικονικά τα στοιχεία που εξέδωσε. Εν συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε την με αριθμ...../2016 εντολή ελέγχου και απέστειλε στην προσφεύγουσα ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης του ν.4446/2016. Η εν λόγω πρόσκληση επεστράφη ως αζήτητη. Η ανωτέρω εντολή αντικαταστάθηκε και ο έλεγχος επισκέφτηκε προς διερεύνηση την τελευταία δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης όπου επίσης διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργούσε στην έδρα της και εν συνέχεια ο έλεγχος προέβη σε προσπάθειες ανεύρεσης του νομίμου εκπροσώπου αυτής. Κατόπιν των προσπαθειών του ελέγχου, (όπως αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και στα λοιπά στοιχεία του φακέλου) τελικώς ο έλεγχος επικοινωνήσε με τον νόμιμο εκπρόσωπο ....., και συμφωνήθηκε να οριστεί ραντεβού στις 24/4/2019 προκειμένου να του επιδοθεί η εντολή ελέγχου, η γνωστοποίηση για δυνατότητα υποβολής δηλώσεων και η πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Ωστόσο ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν προσήλθε. Ο έλεγχος έκανε προσπάθειες μέσω της Ελληνικής Αστυνομίας προκειμένου να πληροφορηθεί την διεύθυνση κατοικίας του ..... και τελικώς την 24/05/2019 επέδωσε σε αυτόν την ...../10-05-2019 εντολή ελέγχου, την ...../15-05-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, και την με αριθμ..... πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Ωστόσο η προσφεύγουσα και πάλι δεν ανταποκρίθηκε και η φορολογική αρχή βάσει των διαπιστώσεων του προγενέστερου ελέγχου περί έκδοσης 240 εικονικών φορολογικών στοιχείων προέβη στην έκδοση του με αριθμ.πρωτ...../27-06-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων και του σχετικού προσωρινού προσδιορισμού φόρου και προστίμου. Επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων γίνεται αναλυτική αναφορά στις υφιστάμενες παραβάσεις και στην νομική βάση του καταλογισμού των προσωρινών διαφορών φόρου εισοδήματος και προστίμων. Σημειώνεται ότι η επίδοση του σημειώματος και των προσωρινών πράξεων πραγματοποιήθηκε την 12/07/2019 στον νόμιμο εκπρόσωπο της ..... Η προσφεύγουσα εταιρεία επίσης και στο στάδιο αυτό δεν

ανταποκρίθηκε και η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των υπό κρίση οριστικών πράξεων. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή προέβη σε όλες τις προβλεπόμενες διαδικασίες του άρθρου 14 και 28 του ΚΦΔ και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητου σημειώματος διαπιστώσεων και μη τήρησης της διαδικασίας της κλήσης προς ακρόαση απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή αλλά και με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/01-08-2022 υπόμνημα που υπέβαλε συμπληρωματικά ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ισχυρίζεται ότι ήταν πραγματική και νόμιμη επιχείρηση και ότι οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν πραγματικές και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκομίζει αποσπασματικά στοιχεία αγορών όπως αντίγραφα τιμολογίων από διάφορες αλλοδαπές εταιρείες, ξενόγλωσσα παραστατικά τιμολογίων, αναγγελίες πρόσληψης, συμφωνητικά μεταφοράς και εργολαβιών, υπεύθυνες δηλώσεις πολιτών, κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού. Ενώ επίσης αναφέρει ότι οι εξοφλήσεις των προσκομισθέντων τιμολογίων είχαν πραγματοποιηθεί τοις μετρητοίς.

Η Υπηρεσία μας στο πλαίσιο εκτέλεσης της υπ' αριθ. ....../2022 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού και προς διερεύνηση των ανωτέρω, εξέδωσε σχετικά την με αριθ. ....../18-11-2022 Πράξη Αναπομπής της υπόθεσης στην αρμόδια υπηρεσία (το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής).

**Επειδή** το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, από τον διενεργούμενο έλεγχο στο πόρισμα ελέγχου του αναφέρει ότι οι διαπιστώσεις περί της εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων ουδόλως ανατρέπονται με τα παρατιθέμενα στοιχεία καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε αποσπασματικά τιμολόγια αγορών χωρίς την απόδειξη του τρόπου πληρωμής αυτών και σε κάθε περίπτωση χωρίς και στο στάδιο αυτό να προσκομισθούν από την πλευρά της τα σχετικά τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία από τα οποία να μπορεί να διαπιστωθεί η οικονομική της δραστηριότητα, τι από τα προσκομισθέντα στοιχεία και παραστατικά έχει καταχωρηθεί στα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης. Ως εκ τούτου ο έλεγχος όπως αναλυτικά αναφέρεται και στις αρχικές εκθέσεις ελέγχου, ομοίως κρίνει τα βιβλία που τηρήθηκαν κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 28/04/2011 έως 31/12/2012, ΑΝΑΚΡΙΒΗ - ΜΗ ΕΠΙΔΕΙΧΘΕΝΤΑ - ΜΗ ΤΗΡΗΘΕΝΤΑ, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και συνεπώς δεν τροποποιούνται οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ότι δεν υφίστανται οι παραβάσεις έκδοσης εικονικών στοιχείων.

Ωστόσο ως προς την δικαστική εξέλιξη των πράξεων επιβολής προστίμου: όπως μας ενημέρωσε η Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ για τις με αριθ. ....../08-10-2013 και ....../08-10-2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ως προς την έκδοση εικονικών στοιχείων και την με αριθ. ....../08-10-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για τη μη επίδειξη βιβλίων, η προσφεύγουσα είχε ασκήσει την με αριθ. πρωτ. ....../20-06-2014 ενδικοφανή προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από την Υπηρεσία μας. Κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, η προσφεύγουσα προσέφυγε στο Διοικητικό Εφετείο ..... το οποίο με την με αριθ. ....../2018 απόφασή του απέρριψε την προσφυγή της ως απαράδεκτη. Στην συνέχεια την 14-01-2019 η προσφεύγουσα άσκησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του ΣτΕ, το οποίο με την με αριθ. ....../2020 Απόφασή του, επίσης απέρριψε την υπό κρίση αίτηση της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου οι ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου για την παράβαση έκδοσης των 240 εικονικών στοιχείων έχουν ήδη καταστεί οριστικές και αμετάκλητες με την απορριπτική με αριθ. 328/2020 Απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, και με δεδομένες τις διαπιστώσεις των ανωτέρω ελέγχων (ΣΔΟΕ και ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ) περί μη δυνατότητας λειτουργίας της προσφεύγουσας καθώς αποτελεί μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών ύψους 6.374.941,53 ευρώ πλέον ΦΠΑ 821.780,38 ευρώ, καθώς δεν προσκόμισε στοιχεία που να τεκμηριώνουν το σύνολο των συναλλαγών της, ενώ σε κάθε

περίπτωση και ενώ είχε την υποχρέωση, και στο στάδιο αυτό δεν προσκομίσθηκαν από την πλευρά της τα επίσημα βιβλία και στοιχεία της οικονομικής της δραστηριότητας.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στις αρχικές από 29-08-2019, εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις όσο και στις από τις 19-01-2023, συμπληρωματικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και Έκθεση Προστίμου Κ.Φ.Δ. του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες αφενός δεν μεταβάλλουν τις ως άνω πράξεις και αφετέρου αμφότερες κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **21-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.**», με **ΑΦΜ** ....., και την επικύρωση των α) υπ' αριθ. .... /29-08-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειρ. Περιόδου 01/04/2011 - 31/12/2012, β) υπ' αριθ. .... /29-08-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου αρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., γ) υπ' αριθ. .... /29-08-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσεως 2011 και δ) υπ' αριθ. .... /29-08-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 χρήσεως 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

### **Οικονομικό Έτος 2012**

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ** άρθρου 7 του §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 **Ποσό: 900,00 €**  
(ως η με αριθ. .... /29-08-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του §§ 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών)

### **Οικονομικό έτος 2013**

### **ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Χρεωστικό Ποσό	198.286,18
Πρόσθετος φόρος	194.677,37
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>392.963,55</b>

(ως η με αριθ. ....../29-08-2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013 , της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών).

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ** άρθρου 7 του §§ 3 και 5 του ν.4337/2015 **Ποσό: 900,00 €**

(ως η με αριθ. ....../29-08-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του §§ 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών)

### Φορολογικό Έτος 2019

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ** άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. **Ποσό: 500,00 €**

(ως η με αριθ. ....../29-08-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

### Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου  
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊσταμένη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

**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.