



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11-5-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Αριθμός απόφασης: 1131

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. δ Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με έδρα κατά της υπ' αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2014, της υπ' αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αρ.Πράξης Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της υπ' αρ.Πράξης Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και της υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2014, την υπ' αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2015, την υπ' αρ.Πράξη Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, την υπ' αρ.Πράξη Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, την υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και την υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

-Με την υπ' αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.500,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 54 παρ. 1^η και παρ. 2^ε του ΚΦΔ λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας 2.070,00€ κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

-Με την υπ' αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022(ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.500,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 54 παρ. 1^η και παρ. 2^ε του ΚΦΔ λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας 3.461,5€ κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

-Με την υπ' αρ.Πράξη Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.035,00€** διότι δεν απέδωσε ΦΠΑ ως λήπτης με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

-Με την υπ' αρ.Πράξη Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.730,76€** διότι δεν απέδωσε ΦΠΑ ως λήπτης με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

-Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 3.461,50€ πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 1.730,75€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **5.192,25€**.

- Με την υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 9.902,40€ πλέον

προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 4.951,20€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **14.853,60€**.

-Με την υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 2.070,00€ πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 621,00€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **2.691,00€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμόεντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, Ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ, Ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2014 έως και 31/12/2016. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν το με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ Παλλήνης:**), με αρ. πρωτ **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ Παλλήνης:**) και το με αρ. πρωτ **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ Παλλήνης:**), με συνημμένη την απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) για τα φορολογικά έτη 2010 έως 2017, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση και αντικείμενο δραστηριότητας «ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ», από το αποτέλεσμα του οποίου η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη. Σύμφωνα με τα ως άνω Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης φορολογικών στοιχείων κατά τις φορολογικές περιόδους 2014-2015-2016 με εκδότη την ως άνω επιχείρηση, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Ειδικότερα προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το έτος 2014 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00€, το έτος 2015 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.050,00€ και κατά το έτος 2016 έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 41.260,00€, ήτοι συνολικό ποσό ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων 65.310,00€. Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, οι διαφορές στις φορολογητέες εισροές και στον αναλογούντα φόρο εισροών, ίσες με την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβλήθηκαν πρόστιμα ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθ.79 ν.4472/2017 καθώς και πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 54 ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), ενώ ως προς τη φορολογία εισοδήματος δεν προέκυψαν και δεν καταλογίστηκαν διαφορές φόρου εισοδήματος καθώς υπεβλήθησαν από την προσφεύγουσα οικειοθελώς τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη 2014-2015 και 2016 δυνάμει των διατάξεων του ν. 4512/2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. **Παραγραφή για κύριο φόρο ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ.** Κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου (2022) και επιδόσεως των πράξεων 2022), η ελεγχόμενες χρήσεις 2014 και 2015 έχουν υποπέσει σε παραγραφή ως προς το ΦΠΑ βάσει του γενικού κανόνα των άρθρ. 57 του ΦΠΑ συνδ. άρθρ. 84 παρ1 ΚΦΕ και 36 παρ.1^α ΚΦΔ (ΠΟΛ 1191/2017) για τον πρόσθετο λόγο ότι τα δελτία πληροφοριών ΔΑΠ που επικαλείται ο έλεγχος (βλ. «ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» στις προσβαλλόμενες Εκθέσεις, δεν μπορούν να αποτελούν «νέα στοιχεία» για τη φορολογία του

ΦΠΑ εφόσον αυτά που διαπιστώνονται σε αυτά τα ΔΑΠ ήταν γνωστά στη φορολογική Αρχή από το 2021.

2. **Παραγραφή Προστίμων ΚΦΔ.** Επειδή τα πρόστιμα ακολουθούν ως προς τη παραγραφή και ως προς την ουσία τη κύρια φορολογία, ήτοι τη φορολογία εισοδήματος και ως προς τη φορολογία εισοδήματος έχουν κατά πρώτο παραγραφεί οι επίμαχες χρήσεις και κατά δεύτερο έχει υποβάλει δηλώσεις ν.4512/2018 ως προς τη φορολογία εισοδήματος 2014 - 2015, συνεπώς έχει προβεί σε φορολογική συμμόρφωση. Δεν μπορούν να επιβληθούν πρόστιμα με εγκυκλίους και πολυγραφημένες διαταγές αλλά μόνο με σχετική νομοθετική ρύθμιση.
3. **Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων. Τα ληφθέντα παραστατικά αληθή και νόμιμα.** Ο έλεγχος ουδέποτε προσήλθε για αυτοψία, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη απαξιωμένων αποθεμάτων. Εφόσον τα αγαθά έχουν εν μέρει πωληθεί με νόμιμα τιμολόγια και τα υπόλοιπα ικριώματα εν μέρει υπάρχουν στους αποθηκευτικούς χώρους, δεν υφίσταται «εικονικότητα στο σύνολο της συναλλαγής», όπως ο έλεγχος εσφαλμένα ισχυρίζεται. Τα «εικονικά» δήθεν τιμολόγια δεν είναι καθόλου εικονικά ή τουλάχιστον είναι εικονικά «ως προς το πρόσωπο του εκδότη» καθώς απέδειξε επαρκώς ότι αυτά αγοράστηκαν και τα χρησιμοποίησε ή τα μεταπώλησε.
4. **Κλήση προς ακρόαση-Απόψεις που δεν ελήφθησαν υπόψη.** Το 3^ο ΕΛΚΕ εξέδωσε τελικώς τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρων και προστίμων χωρίς όμως διαφορά από τα αντίστοιχα προσωρινά αποτελέσματα ήτοι αγνοώντας το υπόμνημα και τις προφορικές διαμαρτυρίες της χωρίς όμως και να αντικρούσει αυτές επί τις ουσίας. Υπέρβαση της 20 ημέρου προθεσμίας που ορίζει ρητώς το άρθρο 28 του ΚΦΔ για τη φορολογική Αρχή.
5. Εικονικότητα «ως προς το πρόσωπο» του εκδότη με συνδρομή «καλής πίστης» του λήπτη.
6. Οικονομική και ηθική βλάβη.

Ως προς τον προσβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ, προστίμων ΦΠΑ και προστίμων ΚΦΔ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014 και 2015

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 36 παρ.1 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ)** 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.»

Περαιτέρω με τις διατάξεις της **παρ. 2 και 3 του αρθ. 36 του ΚΦΔ**, όπως αυτές ίσχυαν με το νόμο 4223/2013, ορίζεται ότι:

«2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 **παρατείνεται** στις εξής περιπτώσεις: **α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός 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, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή η παράγραφος 3 του άρθρ.36 του ΚΦΔ αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ν. [4646/2019](#) (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου:

3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί **εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:**

(α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1,

(β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27^α του Ν. 4646/2019(ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«**27. α.** Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παράγρ. 1 του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., με τις οποίες ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου...

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του

ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.** Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής)[...]. Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1β του αρθ. 32 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. 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 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 79 ν. 4472/2017 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 79 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του [άρθρου 6 του Ν. 2523/1997](#) (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της [παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013](#) (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά **επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.**»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από σχετικές εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, Ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αρ.**εντολής** του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (λόγω μεταφοράς της αρμοδιότητας περαίωσης της υπόθεσης σύμφωνα με την με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ 2022 ΦΕΚ 3886 τ. Β' /2022 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ) για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016**. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ., ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.**Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ Αττικής**, τα οποία διαβιβάστηκαν από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και έλαβαν αρ. πρωτ. Εισερχ. Εγγράφων, και αντιστοίχως, με συνημμένη την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) για τα φορολογικά έτη 2010 έως 2017, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση, από το αποτέλεσμα του οποίου η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη. Σύμφωνα με τα ως άνω Πληροφοριακά Δελτία μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια εικονικών ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε κατά το έτος 2014 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00€, το έτος 2015 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.050,00€ και κατά το έτος 2016 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 59.650,00€.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 36 παρ.1 του ΚΦΔ εκπνέει μετά τη πάροδο πενταετίας, ήτοι στις **31.12.2020, 31.12.2021 και 31.12.2022** αντιστοίχως για κάθε φορολογικό έτος.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, ήτοι παράβαση φοροδιαφυγής κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ. 66 του ΚΦΔ, συνεπώς στην κρινόμενη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις του αρθ. 66 παρ. 27 α του ν. 4646/2019 του ΚΦΔ, ήτοι η περίπτωση της δεκαετούς (10) προθεσμίας παραγραφής για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 η οποία συμπίπτει με την 31.12.2025, 31.12.2026 ενώ για το ελεγχόμενο έτος 2016, ο έλεγχος διενεργήθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ήτοι μέχρι τις 31-12-2022.

Επειδή η έκδοση και κοινοποίηση των υπό κρίση πράξεων συντελέστηκε εντός του έτους 2022, ήτοι εντός των κατά νόμο χρονικών ορίων παραγραφής σύμφωνα με τα ανωτέρω, και συνεπώς **το δικαίωμα του δημοσίου** για επιβολή ΦΠΑ και κατ' ανάλογη εφαρμογή **για επιβολή**

προστίμων σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 2 του αρθ. 62 του ΚΦΔ για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016](#) δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, και κατά συνέπεια ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Τα ληφθέντα παραστατικά αληθή και νόμιμα. Εικονικότητα «ως προς το πρόσωπο» του εκδότη με συνδρομή «καλής πίστης» του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού

στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.** 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου αρθ.54 ΚΦΔ αναφορικά με τη διαπίστωση ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κατά τις διατάξεις του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) – Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ (Ν.4987/2022) του αρμόδιου 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και της συνημμένης σε αυτή, από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) για τα φορολογικά έτη 2010 έως 2017 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση και αντικείμενο δραστηριότητας «ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ», προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2014-2016 έλαβε φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Ειδικότερα από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι η επιχείρηση, πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση η οποία εξέδωσε κατά τα έτη 2010-2017 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων καθότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα έδρα της, δεν είχε αγορές, εισαγωγές ή αποθέματα, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ενώ δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ούτε σε κλήση προς ακρόαση. Περαιτέρω, χωρίς να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες από τρίτους αλλά και χωρίς να απασχολεί προσωπικό, φέρεται να παρέχει υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας ενώ οι τραπεζικές κινήσεις της οι οποίες αφορούν μικροποσά, δεν δικαιολογούν τις διενεργηθείσες συναλλαγές της, ήτοι ενδεικτικά εμφανίζονται φερόμενες αγορές ύψους 740,30€ τα έτη 2010-2017 με φερόμενες πωλήσεις-παρεχόμενες υπηρεσίες ύψους 681.013,00€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια εικονικών είναι και η προσφεύγουσα, για την οποία διαπιστώθηκε ότι έλαβε κατά το έτος 2014 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00€, το έτος 2015 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.050,00€ και κατά το έτος 2016 έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 41.260,00€, ήτοι συνολικό ποσό ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων **65.310,00€**.

Επειδή περαιτέρω, από τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου από το 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην προσφεύγουσα, προέκυψε ότι ως λήπτρια, δεν απέδειξε τους τρόπους εξόφλησης των τιμολογίων ούτε με ποια τιμολόγια πραγματοποίησε τις πωλήσεις αυτών των εμπορευμάτων και ακολούθως ποιες ακριβώς εκροές πραγματοποίησε έναντι αυτών των εισροών – αγορών (δεν παρουσίασε συμβάσεις, κινήσεις τραπεζικών λογ/σμών ή άλλα τεκμήρια). Δεν ανταπέδειξε στον έλεγχο ότι οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές ούτε ότι η εικονικότητα υπάρχει μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή ότι ενδεχομένως δεν υπάρχει καθόλου εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.:** «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 φόρου.»

Επειδή, από την από σχετικές εκθέσεις ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει της από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας επιχείρησης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2014 τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00€, το έτος 2015 δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.050,00€ και κατά το έτος 2016 έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 41.260,00€, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή τόσο κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων συναλλαγών καθώς και την επικαλούμενη καλή πίστη της και σε κάθε περίπτωση στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί «εικονικότητας ως προς το πρόσωπο» καθώς και ύπαρξης «καλής πίστης» κατά τη διενέργεια των υπό κρίση συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασης του αρθ. 28 του ΚΦΔ-Υπέρβαση της 20ημερης προθεσμίας του αρθ. 28.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.28 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου **εντός είκοσι (20) ημερών** από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων** του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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 κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις το με αρ. Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθ. 28 ν. 4174/2013 με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα στην ελεγχόμενη κατ' εφαρμογή του άρθ. 28 και 62 ν. 4174/2013 να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του ανωτέρω σημειώματος.

Επειδή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εντός της ανωτέρω οριζόμενης προθεσμίας υποβάλλοντας το από υπόμνημα με το οποίο έθεσε τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Οι προβαλλόμενες απόψεις της προσφεύγουσας ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τις οποίες ωστόσο τις απέρριψε αναφερόμενος πλήρως και επαρκώς στους λόγους απόρριψης αυτών στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου. Ακολούθως εκδόθηκαν από τον έλεγχο οι από προσαλλόμενες πράξεις οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την με συνημμένες τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου. Συνεπώς, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ουδεμία παραβίαση του αρθ. 28 του ΚΦΔ έχει συντελεστεί εν προκειμένω όπως αβάσιμα προβάλλει η προσφεύγουσα.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ, ΦΠΑ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις. Συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα ως λόγος ακύρωσης των προσαλλόμενων πράξεων η ανεπανόρθωτη οικονομική και ηθική βλάβη.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ. Πρόστιμων ΦΠΑ και αρθ. 54 ΚΦΔ του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμόενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρείας, και την **επικύρωση** της υπ' αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2014, της υπ' αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2015, της υπ' αρ.Πράξης Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της υπ' αρ.Πράξης Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και της υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2014

Υπ' αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022: **2.500,00€**

Υπ' αρ.Πράξη Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017: **1.035,00€**

Υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ: **2.691,00€**

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν. 4987/2022: **2.500,00€**

Υπ' αρ.Πράξη Προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97-αρθ. 79 ν. 4472/2017: **1.730,76€**

Υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ: **5.192,25€**

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ: **14.853,60€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.