



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23.5.2024

Αριθμός απόφασης: **1607**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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

γ. 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)»,

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, κατά α) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, β) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, γ) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, δ) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου

1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, ε) της με αριθμό/28.12.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και στ) της με αριθμό/28.12.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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:

1. Με τη με αριθμό/28.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 576.063,87€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 288.031,94€, ήτοι συνολικό ποσό 864.095,81 €.

2. Με τη με αριθμό/28.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 57.213,09€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 28.606,55€, ήτοι συνολικό ποσό 85.819,64 €.

3. Με τη με αριθμό/28.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.157.948,52€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 578.974,26€, ήτοι συνολικό ποσό 1.736.922,78 €.

4. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ προσδιορίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στο ποσό των 7.414,85 € έναντι του 8.415,16 € βάσει δήλωσης.

5. Με τη με αριθμό/28.12.2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2016- 30.6.2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Κ.Φ.Δ. καθώς: α) αποτίμησε τη συμμετοχή της στην εταιρεία Α.Ε., η οποία δεν είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών στην αξία κτήσης και όχι στη μικρότερη μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας λογιστικής αξίας, β) στο λογαριασμό «Μηχανολογικός Εξοπλισμός» περιλαμβάνεται αναπόσβεστη αξία πλήρως απαξιωμένων Τεχνικών & Λοιπών Εγκαταστάσεων ποσού 429 χιλ. περίπου κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών, που προβλέπονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, και δεν είχε διενεργηθεί συνολική απομείωση της λογιστικής αξίας αυτών και γ) διενήργησε πωλήσεις χωρίς παραστατικά (Τιμολόγια Πώλησης).

6. Με τη με αριθμό/28.12.2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2017- 31.12.2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Κ.Φ.Δ. καθώς: α) αποτίμησε τη συμμετοχή της στην εταιρεία Α.Ε., η οποία δεν είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών στην αξία κτήσης και όχι στη μικρότερη μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας λογιστικής αξίας, β) στο λογαριασμό «Μηχανολογικός Εξοπλισμός» περιλαμβάνεται αναπόσβεστη αξία πλήρως απαξιωμένων Τεχνικών & Λοιπών Εγκαταστάσεων ποσού 429 χιλ. περίπου κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών, που προβλέπονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, και δεν είχε διενεργηθεί συνολική απομείωση της λογιστικής αξίας αυτών, γ) διενήργησε αγορές χωρίς παραστατικά (Τιμολόγια Αγοράς) και δ) διενήργησε πωλήσεις χωρίς παραστατικά (Τιμολόγια Πώλησης).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 29.12.2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. του ΚΕΜΕΕΠ που διενεργήθηκε βάσει της αρ. /23.9.2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε με αφορμή α) το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της όπως διαβιβάσθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ..... /3.3.2020 έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ (αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ/9.3.2020) με συνημμένη Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου και β) το υπ' αριθ. πρωτ. /13.05.2020 έγγραφο του Πταισματοδικείου Πειραιά (αριθ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ/13.5.2020).

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά α) την αποδοχή της παρούσης, β) την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των προσβαλλόμενων πράξεων και γ) την έντοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής.
2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών λόγω δήθεν πραγματοποιηθεισών πωλήσεων βιοντίζελ Χωρίς τιμολόγια, ο οποίος οφείλεται στον παράνομο και εσφαλμένο υπολογισμό της αναλώσεως για την παραγωγή
3. Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός δήθεν παραβάσεων εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
4. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών λόγω δήθεν διαφοράς μεταξύ φυσικής απογραφής και βιβλίου αποθήκης.

Επειδή στο άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. 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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. [...]

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 η παρ. 3 του άρθρου 36 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν.4646/2019, ενώ σύμφωνα με την παρ. 27 περ. α' του άρθρου 66 του αυτού νόμου:

«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 στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«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. [...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. [...]

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως

και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§§1 και 3 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την

οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.2717/1999 (ΚΔΔ):

«1. Η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§1 της ΠΟΛ. 1188/2011, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1043/2018:

«Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσόν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα από το ΚΕΜΕΕΠ έλεγχο προέκυψαν τα εξής ποσά, που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. όρια, ενώ επίσης προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κι εκδόθηκαν οι κάτωθι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού:

A/A	ΑΡ. ΠΡΑΞΗΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ (€)
1	/28.12.2023	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1.7.2016- 30.6.2017	864.095,81
2	/28.12.2023	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1.7.2017- 31.12.2017	85.819,64
3	/28.12.2023	Φ.Π.Α.	1.7.2016- 30.6.2017	1.736.922,78
4	/28.12.2023	Φ.Π.Α.	1.7.2017- 31.12.2017	-1.000,31

5	/28.12.2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 54 ΚΦΔ	1.7.2016- 30.6.2017	2.500,00
6	/28.12.2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 54 ΚΦΔ	1.7.2017- 31.12.2017	2.500,00
			ΣΥΝΟΛΟ	2.691.838,23

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση νόμιμα από του Εφετείου ύστερα από έγγραφη παραγγελία του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ. Συγκεκριμένα, προκύπτει ότι ο Δικαστικός Επιμελητής μετέβη την 29.12.2023 στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης,, καθώς δεν βρήκε το νόμιμο εκπρόσωπο ούτε άλλο υπάλληλο αυτής αλλά την πόρτα του κτηρίου κλειστή, θυροκόλλησε τις πιο πάνω πράξεις σε ενσφράγιστο φάκελο στην κεντρική είσοδο παρουσία μάρτυρα, ενώ εν συνεχεία ο Δικαστικός Επιμελητής παρέδωσε αντίγραφα των θυροκολλημένων εγγράφων στο Αστυνομικό Τμήμα και επίσης απέστειλε αυτά μέσω συστημένης επιστολής ΕΛΤΑ.

Επειδή, συνεπώς, οι ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και τις εκδοθείσες από τη Διοίκηση οδηγίες εντός του οριζόμενου στο άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. χρόνου παραγραφής, ο **σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.**

Επειδή στο άρθρο 23 παρ. 1 ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 από τον διενεργηθέντα με βάση την υπ' αριθ./23.9.2020 εντολή έλεγχο προέκυψαν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

1. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην απογραφή την 30.06.2017 στον αποθηκευτικό χώρο του βόλου του είδους μεθανόλη διαπιστώθηκε ότι το απόθεμα που καταγράφηκε ήταν 536.226,55 κιλά ενώ το λογιστικό υπόλοιπο της καρτέλας του είδους στο Βιβλίο Αποθήκης ανέρχεται σε 15.197,00 κιλά, ήτοι διαφορά 521.029,55 κιλά. Δηλαδή η ίδια η προσφεύγουσα κατέγραψε την πραγματική ποσότητα της μεθανόλης που ευρίσκεται στον χώρο της την συγκεκριμένη ημερομηνία και ανέρχεται σε 536.226,55 κιλά.

Στην αρχή της επόμενης φορολογικής περιόδου 1/7/2017-31/12/2017 με την εγγραφή (31/07/17 - ΔΕΔ ΑΒΙΟ) ήτοι μετά από ένα μήνα στην καρτέλα του είδους ΚΩΔ. (024) έγινε

εγγραφή για περαιτέρω ανάλυση 489.667,13 κιλά με αιτιολογία «ανάλυση για συμφωνία αποθήκης». Δεδομένου ότι είναι αρχή της περιόδου και είναι αδύνατο να αναλωθεί αυτή η ποσότητα ο έλεγχος θεώρησε ότι είναι ανάλυση της προηγούμενης φορολογικής/χρονικής περιόδου 1/7/2016-30/6/2017 που δεν εμφανίστηκε στα βιβλία. Λαμβάνοντας υπόψη ο έλεγχος την αναλογία της με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών για την παραγωγή και κάνοντας αναγωγή η παραγωγή του προϊόντος η οποία θα έπρεπε να παραχθεί ανέρχεται ως ακολούθως:

- Παραγωγή προϊόντος Βιοντίζελ

$4.884.080 \times 1.025.893,68 / 536.226,55 = 9.344.085,64$

Μείον δηλωθείσα 4.884.080,00

Διαφορά ποσότητας 4.460.005,64 Λίτρα

Η αξία με βάσει την τιμή κόστους ανέρχεται ως εξής : $4.460.005,64 \times 0,93 = 4.147.805,24$ ευρώ. Από τα ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι παραπάνω ποσότητες πωλήθηκαν χωρίς Τιμολόγια και δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης.

- Παραγωγή προϊόντος Γλυκερίνης

$598.934 \times 1.025.893,68 / 536.226,55 = 1.145.863,82$

Μείον δηλωθείσα 598.934,00

Διαφορά ποσότητας 546.929,82 Κιλά

Η αξία με βάσει την τιμή κόστους ανέρχεται ως εξής: $546.929,82 \times 0,35 = 191.425,44$ ευρώ.

Από τα ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι παραπάνω ποσότητες πωλήθηκαν χωρίς Τιμολόγια και δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης.

Τα ανωτέρω ποσά αυτά ο έλεγχος θεώρησε ότι αποτελούν απόκρυψη εσόδων και τα πρόσθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης προσαυξάνοντας αντίστοιχα τα κέρδη της φορολογικής περιόδου 01/07/2016 - 30/06/2017, ενώ η ανωτέρω διαφορά προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές με συντελεστή 24%.

2. Στο υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/19.2.2020 έγγραφο της ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗΣ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & ΕΦΚ., ΤΕΛΩΝΕΙΟΥ ΒΟΛΟΥ, ΤΜΗΜΑ ΕΚ ΤΩΝ ΥΣΤΕΡΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ & ΔΙΟΞΗΣ ΛΑΘΡΕΜΠΟΡΙΟΥ αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενήργησε η εν λόγω Υπηρεσία σε εκτέλεση της υπ' αριθ./23.9.2019 εντολής ελέγχου του στη φορολογική αποθήκη της προσφεύγουσας επιχείρησης, η οποία βρίσκεται στο Βελεστίνο Μαγνησίας (Β' ΒΙΠΕ ΒΟΛΟΥ), πέραν των τελωνειακών παραβάσεων προέκυψε επίσης ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση Α.Ε. εξέδωσε κατ' επανάληψη εικονικά φορολογικά παραστατικά για ανύπαρκτες φορτώσεις και τιμολογήσεις κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 5 του ν. 4337/2015. Τα εικονικά φορολογικά παραστατικά τα χρησιμοποίησε για να λαμβάνει χρηματοδότηση από την Α.Ε., αφού η τελευταία της προεξοφλούσε την αξία κάθε εκχωρημένου Τιμολογίου ή και ενδεχομένως για άλλους λόγους. Την ως άνω μεθόδευση η προσφεύγουσα την εφάρμοσε χρησιμοποιώντας τελωνειακές διαδικασίες κατά το δοκούν, προκειμένου να εμφανίζει πλασματικές συναλλαγές ως πραγματοποιηθείσες. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε το 2017 α) τριάντα εννέα (39) Δελτία Αποστολής για 1.205.595 λίτρα αυτούσιου βιοντίζελ συνολικά, β) δώδεκα (12) Τιμολόγια συνολικής αξίας 1.494.855,87 € και γ) έντεκα (11) Πιστωτικά Τιμολόγια συνολικής αξίας 1.379.195,87 €, όπως αυτά αναλυτικά παρατίθενται στις σελίδες 67- 72 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

3. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά υπόλοιπα της καρτέλας των ειδών του βιβλίου Αποθήκης και των ποσοτήτων που απογράφηκαν στις 30.06.2017 διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές:

Αποθηκευτικός χώρος : ΣΕ ΤΡΙΤΟ

Περιγραφή Είδους	Ποσότητα απογραφής	Τιμή κόστους	Αξία Απογραφής	Υπόλοιπο Καρτέλας Αποθήκης	Διαφορά Ποσότητας	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
.....	0,00	0,26	0,00	1.847.620,0 0	1.847.620,0 0	475.76 2,15	114.182, 92

Σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις όταν η ποσότητα που εξευρίσκεται κατά τη φυσική απογραφή είναι μικρότερη από αυτή που αναφέρεται στο βιβλίο αποθήκης χαρακτηρίζεται ως έλλειμμα απογραφής και σημαίνει ότι έχουν γίνει πωλήσεις χωρίς παραστατικά.

Την αξία της διαφοράς η οποία ανέρχεται σε 475.762,15 ευρώ ο έλεγχος την πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές της ανωτέρω περιόδου, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ, το ανωτέρω είδος υπάγεται στο κανονικό συντελεστή 24%.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα επιχείρηση που αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας αυτών προβάλλει κατά βάση όμοιους ισχυρισμούς με αυτούς που πρόβαλε με το υπ' αριθ./12.10.2023 απαντητικό υπόμνημά της στον έλεγχο, επί των οποίων ο έλεγχος απάντησε στις σελίδες 91- 94 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ενώ δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας οι οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρουν με σαφήνεια τις διατάξεις στις οποίες στηρίχθηκαν, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στα ανωτέρω συμπεράσματα και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του της επιχείρησης, ΑΦΜ, και την **επικύρωση** α) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, β) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, γ) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, δ) της με αριθμό/28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, ε) της με αριθμό/28.12.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 1.7.2016- 30.6.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και στ) της με

αριθμό/28.12.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 1.7.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Α) Φορολογική περίοδος 1.7.2016- 30.6.2017:

- Φόρος Εισοδήματος

Χρεωστικό ποσό	576.063,87
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	288.031,94
Σύνολο	864.095,81

(Ως η υπ' αριθ./28.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

- Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.157.948,52
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	578.922,78
Σύνολο	1.736.922,78

(Ως η υπ' αριθ./28.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

- Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.: 2.500,00

(Ως η υπ' αριθ./28.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ)

Β) Φορολογική περίοδος 1.7.2017- 31.12.2017:

- Φόρος Εισοδήματος

Χρεωστικό ποσό	57.213,09
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	28.606,55
Σύνολο	85.819,64

(Ως η υπ' αριθ. .../28.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

- Φ.Π.Α.

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 7.414,85

(Ως η υπ' αριθ./28.12.2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

- Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. : 2.500,00

(Ως η υπ' αριθ./28.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ο/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.