



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 08/04/2025

Αριθμός απόφασης: 598

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024),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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **19-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ** , κατά της αριθμ./**25-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ.έτος 2014 (χρήση 2013) και της αριθμ./**25-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, για το φορολογικό έτος 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.
- 5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων .
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **19-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ** , 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 με αριθμό/**25-11-2024** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ.έτος 2014 (χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 134.154,63€, πλέον προσαύξηση ν.2523/1997 ποσού 160.985,56€, **ήτοι** συνολικό ποσό **295.140,19€**.

Με την με αριθμό/**25-11-2024** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου για το φορολ. έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 127.239,19€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 63.619,60€, **ήτοι** συνολικό ποσό **190.858,79€**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 21-11-2024 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ./22-10-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 07-09-2022 Έκθεση Ελέγχου Επενδυτικού Νόμου 3908/2011 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε στις χρήσεις 2011 - 2012 εικονικά φορολογικά στοιχεία και με τα οποία έλαβε κρατική επιχορήγηση παγίων.

Συγκεκριμένα, η εταιρεία με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» δραστηριοποιείται μεταξύ άλλων, στην παραγωγή και το χονδρικό

εμπόριο τυριού, τυροπήγματος και εν γένει γαλακτοκομικών προϊόντων. Στο πλαίσιο των ανωτέρω δραστηριοτήτων της υπήχθη στον Επενδυτικό Νόμο 3908/2011 λαμβάνοντας επιχορηγήσεις παγίων. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθμ. απόφαση του Περιφερειάρχη Θεσσαλίας εγκρίθηκε η υπαγωγή της εταιρείας στις διατάξεις του Ν. 3908/2011 και έλαβε συνολική ενίσχυση ποσού 1.500.000€ το οποίο της χορηγήθηκε με τη μορφή της επιχορήγησης και της φορολογικής απαλλαγής. Περαιτέρω, και με την υπ' αριθμ. απόφαση του Περιφερειάρχη Θεσσαλίας εγκρίθηκε η υπαγωγή της προσφεύγουσας στις διατάξεις του Ν. 3908/2011 και έλαβε συνολική ενίσχυση ποσού 1.137.317,60 €, το οποίο της χορηγήθηκε με τη μορφή της επιχορήγησης και της φορολογικής απαλλαγής.

Ωστόσο, σύμφωνα με την ως άνω, από Έκθεση Ελέγχου Επενδυτικού Νόμου 3908/2011 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τις χρήσεις 2011 και 2012 τιμολόγια αγοράς παγίων στοιχείων από την εταιρεία «.....», επί τη βάσει των οποίων έλαβε την κρατική επιχορήγηση παγίων, μερικώς εικονικά ως προς τις μεταξύ τους συναλλαγές ύψους 1.765.178,20 €. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η υπ' αρ./19-12-2022 εντολή ελέγχου χρήσεων 2011 - 2012 της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπου πραγματοποιήθηκε έλεγχος στις φορολογίες εισοδήματος & Φ.Π.Α. και της καταλογίστηκαν παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα, κατά του φορολογικού ελέγχου των χρήσεων 2011 - 2012, άσκησε την υπ' αρ./18-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) Θεσσαλονίκης και ακολούθησε η υπ' αρ./14-06-2024 Προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Λάρισας, η οποία μέχρι σήμερα δεν έχει εξετασθεί.

Με αφορμή την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. εκδόθηκε και η ως άνω υπ' αριθμ./22.10.2024 εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014 .

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και το πόρισμα ελέγχου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, καθώς και το συμπέρασμα του προηγούμενου ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο : η προσφεύγουσα εταιρεία στις χρήσεις 2011 & 2012 έλαβε υπερτιμολογημένα τιμολόγια. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία πέντε (5) τιμολόγια καθαρής αξίας 2.200.000,00 ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «....., Α.Φ.Μ.» τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά (υπερτιμολογημένα) κατά 1.725.952,02 ευρώ και ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας 50.000,00 ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «....., Α.Φ.Μ.» το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό (υπερτιμολογημένο) κατά 39.226,18 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 11, 12, 18 και 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 54 παρ. 1η' και 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Οι μη Εκπιπτόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (Λογιστικές Διαφορές), πέραν αυτών που δηλώθηκαν από την εταιρεία, που καταλογίστηκαν κατά τον προηγούμενο φορολογικό έλεγχο των χρήσεων 2011 & 2012, είναι οι ακόλουθες :

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ "....., Α.Φ.Μ."								
A/A	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Περιγραφή	% Συμμετοχής	Εικονική Αξία	Αποσβέσεις 2011	Μη αναγνωρισθείσες Αποσβέσεις 2011
1	...	13-11-2011	540.000,00	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΧ.ΔΟΧΕΙΩΝ	24,0%	423.642,77	13.500,00	10.591,07
2	...	13-11-2011	420.000,00	ΚΟΠΤΙΚΟ ΜΗΧ/ΜΑ ΤΥΡΙΩΝ ALPMA	18,7%	329.499,93	10.500,00	8.237,50
3	...	14-11-2011	490.000,00	ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΣΕ ΚΕΝΟ POWERPAK	21,8%	384.416,59	12.250,00	9.610,41
4	...	15-11-2011	330.000,00	ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	14,7%	258.892,80	8.250,00	6.472,32
5	...	20-12-2011	420.000,00	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΗΡΙΟΥ	18,7%	329.499,93	5.250,00	4.118,75
Σύνολο χρήσεως 2011			2.200.000,00		97,8%	1.725.952,02	49.750,00	39.030,05
1	...	11-04-2012	50.000,00	ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΑΠΙΟΝΙΣΜΕΝΟΥ ΝΕΡΟΥ	2,2%	39.226,18		
Σύνολο χρήσεως 2012			50.000,00		2,2%	39.226,18	0,00	0,00
Σύνολα			2.250.000,00		100,0%	1.765.178,20	49.750,00	39.030,05

> Μητρώο παγίων και αποσβέσεων χρήσεως 2011:

Κωδικός	Περιγραφή	% Απ	Ημ. ένταξης	Κτήσης	Τρέχουσα αξία	Λογιστικές	Λογιστική
1200020023-01	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΗΡΙΟΥ	10	20/12/2011	420.000,00	420.000,00	5.250,00	414.750,00
				420.000,00	420.000,00	5.250,00	414.750,00
1200022869-01	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΧ.ΔΟΧΕΙΩΝ	10	13/11/2011	540.000,00	540.000,00	13.500,00	526.500,00
1200022869-02	ΚΟΠΤΙΚΟ ΜΗΧ/ΜΑ ΤΥΡΙΩΝ ALPMA	10	13/11/2011	420.000,00	420.000,00	10.500,00	409.500,00
1200022869-03	ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΣΕ ΚΕΝΟ POWERPAK	10	14/11/2011	490.000,00	490.000,00	12.250,00	477.750,00
1200022869-04	ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	10	15/11/2011	330.000,00	330.000,00	8.250,00	321.750,00
				1.780.000,00	1.780.000,00	44.500,00	1.735.500,00

A/A	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Περιγραφή	% Συμμετοχής	Εικονική Αξία	Αποσβέσεις 2012	Μη αναγνωρισθείσε ς Αποσβέσεις 2012
1	...	13-11-2011	540.000,00	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΧ.ΔΟΧΕΙΩΝ	24,0%	423.642,77	81.000,00	63.546,42
2	...	13-11-2011	420.000,00	ΚΟΠΤΙΚΟ ΜΗΧ/ΜΑ ΤΥΡΙΩΝ ALPMA	18,7%	329.499,93	63.000,00	49.424,99
3	...	14-11-2011	490.000,00	ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΣΕ ΚΕΝΟ POWERPAK	21,8%	384.416,59	73.500,00	57.662,49
4	...	15-11-2011	330.000,00	ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	14,7%	258.892,80	49.500,00	38.833,92
5	...	20-12-2011	420.000,00	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΗΡΙΟΥ	18,7%	329.499,93	63.000,00	49.424,99
Σύνολο χρήσεως 2011			2.200.000,00		97,8%	1.725.952,02	330.000,00	258.892,80
1	...	11-04-2012	50.000,00	ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΑΠΙΟΝΙΣΜΕΝΟΥ ΝΕΡΟΥ	2,2%	39.226,18	5.625,00	4.412,95
Σύνολο χρήσεως 2012			50.000,00		2,2%	39.226,18	5.625,00	4.412,95
Σύνολα			2.250.000,00		100,0%	1.765.178,20	335.625,00	263.305,75

Οι μερικώς εικονικές δαπάνες δεν εκπίπτουν φορολογικά, καθώς είναι μη πραγματικές και παραγωγικές σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 (προηγ. Κ.Φ.Ε. με ισχύ έως και τη χρήση 2013), την Πολ. 1029/2006, και τις υπ' αρ. 3727/1990 & 1823/1994 Αποφάσεις του ΣΤΕ.

Περαιτέρω, επειδή οι εν λόγω δαπάνες αφορούν αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων (μηχανημάτων) δεν εκπίπτουν οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν, όπως προκύπτουν από το Μητρώο παγίων & αποσβέσεων της επιχείρησης σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τις μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (Λογιστικές Διαφορές), πέραν αυτών που δηλώθηκαν από την εταιρεία, των χρήσεων 2013 -2014:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ "....., Α.Φ.Μ."								
A/A	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Περιγραφή	% Συμμετοχής	Εικονική Αξία	Αποσβέσεις 2013	Μη αναγνωρισθείσε ς Αποσβέσεις 2013
1	...	13-11-2011	540.000,00	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΧ.ΔΟΧΕΙΩΝ	24,0%	423.642,77	54.000,00	42.364,28
2	...	13-11-2011	420.000,00	ΚΟΠΤΙΚΟ ΜΗΧ/ΜΑ ΤΥΡΙΩΝ ALPMA	18,7%	329.499,93	42.000,00	32.949,99
3	...	14-11-2011	490.000,00	ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΣΕ ΚΕΝΟ POWERPAK	21,8%	384.416,59	49.000,00	38.441,66
4	...	15-11-2011	330.000,00	ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	14,7%	258.892,80	33.000,00	25.889,28

5	...	20-12-2011	420.000,00	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΗΡΙΟΥ	18,7%	329.499,93	42.000,00	32.949,99
Σύνολο χρήσεως 2011			...		97,8%	1.725.952,02	220.000,00	172.595,20
1	...	11-04-2012	50.000,00	ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΑΠΙΟΝΙΣΜΕΝΟΥ ΝΕΡΟΥ	2,2%	39.226,18	5.000,00	3.922,62
Σύνολο χρήσεως 2012			50.000,00		2,2%	39.226,18	5.000,00	3.922,62
Σύνολα			2.250.000,00		100,0%	1.765.178,20	225.000,00	176.517,82

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ "....., Α.Φ.Μ."								
A/A	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Περιγραφή	% Συμμετοχής	Εικονική Αξία	Αποσβέσεις 2014	Μη αναγνωρισθείσες Αποσβέσεις 2014
1	...	13-11-2011	540.000,00	ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΧ.ΔΟΧΕΙΩΝ	24,0%	423.642,77	54.000,00	42.364,28
2	...	13-11-2011	420.000,00	ΚΟΠΤΙΚΟ ΜΗΧ/ΜΑ ΤΥΡΙΩΝ ΑΛΡΜΑ	18,7%	329.499,93	42.000,00	32.949,99
3	...	14-11-2011	490.000,00	ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΣΕ ΚΕΝΟ POWERPAK	21,8%	384.416,59	49.000,00	38.441,66
4	...	15-11-2011	330.000,00	ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΣ	14,7%	258.892,80	33.000,00	25.889,28
5	...	20-12-2011	420.000,00	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΤΗΡΙΟΥ	18,7%	329.499,93	42.000,00	32.949,99
Σύνολο χρήσεως 2011			...		97,8%	1.725.952,02	220.000,00	172.595,20
1	...	11-04-2012	50.000,00	ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΑΠΙΟΝΙΣΜΕΝΟΥ ΝΕΡΟΥ	2,2%	39.226,18	5.000,00	3.922,62
Σύνολο χρήσεως 2012			50.000,00		2,2%	39.226,18	5.000,00	3.922,62
Σύνολα			2.250.000,00		100,0%	1.765.178,20	225.000,00	176.517,82

Οι μερικώς εικονικές δαπάνες δεν εκπίπτουν φορολογικά, καθώς είναι μη πραγματικές και παραγωγικές σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 (προηγ. Κ.Φ.Ε. με ισχύ έως και τη χρήση 2013), το άρθρο 22 παρ. β' του Ν. 4172/2013 (νυν Κ.Φ.Ε. με ισχύ από τη χρήση 2014 και μετά) την Πολ. 1029/2006, την Πολ. 1113/2015 και τις υπ' αρ. 3727/1990 & 1823/1994 Αποφάσεις του ΣΤΕ.

Περαιτέρω, επειδή οι εν λόγω δαπάνες αφορούν αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων (μηχανημάτων) δεν εκπίπτουν οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν, όπως προκύπτουν από το Μητρώο παγίων & αποσβέσεων της επιχείρησης σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα.

Σύμφωνα με την από ...Έκθεση Ελέγχου Επενδυτικού Νόμου 3908/2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, τα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» εντάχθηκαν στο Επενδυτικό Σχέδιο με αριθμ. ...Απόφαση Περιφερειάρχη Θεσσαλίας που αφορά στον «Εκσυγχρονισμό μονάδας παραγωγής τυροκομικών προϊόντων» της προσφεύγουσας εταιρείας συνολικού επιλέξιμου και

ενισχυόμενου κόστους 3.000.000,00 ευρώ. Η συνολική ενίσχυση ανέρχεται σε 1.500.000,00 ευρώ ήτοι ποσοστό 50% του ενισχυόμενου κόστους και χορηγείται με τη μορφή της επιχορήγησης (35% - 1.050.000,00 ευρώ) και της φορολογικής απαλλαγής (15% -450.000,00 ευρώ).

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, η προσφεύγουσα δημιούργησε αφορολόγητο αποθεματικό ως φορολογική απαλλαγή στα πλαίσια του επενδυτικού σχεδίου με τα εξής ποσά:

α) για τη χρήση 2013: 150.000,00 ευρώ.

β) για τη χρήση 2014: 138.247,05 ευρώ.

γ) για τη χρήση 2015: 161.752,95 ευρώ.

Για τις χρήσεις 2013 & 2014, δεν αναγνωρίζεται η φορολογική απαλλαγή που αντιστοιχεί στην αξία των υπερτιμολογημένων εικονικών δαπανών εκ της συνολικής επένδυσης ως εξής:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ	%ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ
2013	150.000,00	58,84%	88.260,00	61.740,00
2014	138.247,05	58,84%	81.344,56	56.902,49

Σύμφωνα με το παραπάνω Πόρισμα Ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτό, ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2013 & 2014, ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ	2013	2014
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	45.875.112,50	42.699.736,58
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	45.875.112,50	42.699.736,58
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	1.484.420,33	881.653,83
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	1.660.938,15	1.058.171,65

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 01-11-2024, στην προσφεύγουσα το αρ.//01-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς φόρου Εισοδήματος, με το οποίο έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις ή τις αντιρρήσεις της επί των ελεγκτικών διαπιστώσεων, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω. Η προσφεύγουσα, υπέβαλε το υπ' αριθμ πρωτοκ.//14-11-2024 υπόμνημα, οι απόψεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενη :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να τους καταλογίσει φόρο εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014)
- Εσφαλμένη εφαρμογή του φορολογικού νόμου - Πραγματοποίηση των συναλλαγών, που απεικονίζονται στα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 : «*1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας..... 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος*».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...*».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του ν.4987/22 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 1 & 4 του ν.2523/97 (ως ίσχυαν έως 31/12/2013) ορίζεται ότι: «1. 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.....

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4987/2022: «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.....»

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 και προβλέφθηκαν οι περιπτώσεις που μπορεί να εκδοθεί πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης, σύμφωνα δε με την παράγραφο 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 : «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, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 32 παρ.2 του Ν.4646/2019 : «.....Η ρύθμιση της παραγράφου 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017).

Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣτΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της

αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2057/25-09-2023 με θέμα την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων : «.....3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν..... 4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4987/2022 : «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 ασφαλίσεων 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 στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση..»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από ...Έκθεση Ελέγχου Επενδυτικού Νόμου 3908/2011 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, την 13-09-2022, μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, συνιστά νέο -συμπληρωματικό στοιχείο ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος (λήψη μερικώς εικονικών στοιχείων), του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 70 παρ. 6 του ν.4987/22.

Σε κάθε περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2013 συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 & 4 του ν.2523/97.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) κατέστη δεκαετής

(ήτοι έως 31.12.2024) βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994, της Ε. 2057/25-09-2023 καθώς και βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3^α του ν.4987/22 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ.19 παρ.1 & 4 του ν.2523/97και του άρθρου 66 παρ. 27^α του ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση και κοινοποίηση της υπ'αρ./25-11-2024 προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος, όταν ο αναλογών φόρος υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες ευρώ ανά είδος φόρου, συνιστά αξιόποινη φοροδιαφυγή, για την οποία, για το φορολογικό έτος 2014, δύναται να εκδοθεί πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, έστω και αν οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης μετά την παρέλευση της πενταετίας.

Ως εκ τούτου, η υπ'αρ./25-11-2024 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, εκδόθηκε μετά το πέρας της πενταετίας από τη λήξη του έτους 2014, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, αλλά πριν την παρέλευση δεκαετίας. Επίσης, εκδόθηκε για περίπτωση φοροδιαφυγής με την έννοια του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 και συγκεκριμένα επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2014, απέκρυψε φορολογητέο εισόδημα, στο οποίο η διαφορά φόρου ανέρχεται σε ύψος 127.239,19€, ήτοι φόρος άνω των 100.000,00€. Συνεπώς, νομίμως εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας η υπ'αρ./25-11-2024 προσβαλλόμενη πράξη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι

παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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».*

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των

Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 πραγματοποιήσεώς 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 σύμφωνα με την νομολογία «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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», στην παρ.6 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ 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 το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :
«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδεύματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».**

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση**, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, ο προηγούμενος φορολογικός έλεγχος των χρήσεων 2011-2012, αποδέχθηκε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της από ...Έκθεσης Ελέγχου Επενδυτικού Νόμου 3908/2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, για την ελεγχόμενη εταιρία, σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε η από την εταιρία, η εν λόγω έκθεση μεταξύ άλλων αναφέρει ότι:

« 1. Από την εταιρεία εκδόθηκαν στις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.680.290,93 ευρώ για τα οποία πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη εταιρεία συνολικές πληρωμές ποσού 3.383.960,80 ευρώ και επιστροφές ποσού 2.468.848,07 ευρώ.

α) Ποσό 1.169.882,67 ευρώ στις 08-11-2011 επιστρέφεται – κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας ιδίων συμφερόντων «.....». Αρχικά είχε αμφισβητήσει η εταιρεία με εξώδικη διαμαρτυρία, τόσο την είσπραξή του όσο και την κατάθεση στην εταιρεία «.....» κινήσεις που έγιναν ερήμην της, και στη συνέχεια ανακάλεσε, προσκομίζοντας ιδιωτικό συμφωνητικό με αντισυμβαλλόμενη την εταιρεία «.....» σύμφωνα με το οποίο οι εκχωρηθείσες επιταγές θα εισπράττονται από την εκδότρια εταιρεία λόγω υπάρχουσας οφειλής.

β) Ποσό 1.298.965,40 ευρώ στις 11-04-2012 επιστρέφεται - κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης.

2. α) Για όλα τα ανωτέρω δεν έχουν πραγματοποιηθεί εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης.

β) Επίσης, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλλαν οι δύο εταιρείες (..... &) για τις μεταξύ τους συναλλαγές παρουσιάζουν διαφορές, όπως επίσης διαφορές παρουσιάζουν και τα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά με εμφάνιση διαφορετικών υπολοίπων και εγγραφών.

Από την ανάλυση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών παρατηρούνται τα εξής:

▪ Κατά τη χρήση 2011, η ελεγχόμενη εταιρεία δηλώθηκε ως πελάτης από την με πλήθος στοιχείων (6) και ποσό συναλλαγών ύψους 1.184.275,00 ευρώ ενώ αντίστοιχα η ελεγχόμενη δήλωσε ως προμηθευτή την με πλήθος στοιχείων (7) και ποσό συναλλαγών ύψους 2.204.275,00 ευρώ. Η διαφορά μεταξύ των συναλλαγών είναι 1.200.000,00 ευρώ η οποία αναλύεται στο Τιμ. ...όπου δηλώθηκε τελικά από την με το ποσό των 120.000,00 ευρώ, ενώ η ελεγχόμενη το δήλωσε 420.000,00 ευρώ, διαφορά 300.000,00 ευρώ, στο Τιμ. ... όπου δηλώθηκε τελικά από την με το ποσό των 190.000,00 ευρώ, ενώ η ελεγχόμενη το δήλωσε 490.000,00 ευρώ, διαφορά 300.000,00 ευρώ και στο Τ.Π.Υ. ... όπου δηλώθηκε μόνο από την ελεγχόμενη ποσού 420.000,00 ευρώ. Οπότε, το άθροισμα των διαφορών αποτελεί την αναντιστοιχία ανάμεσα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

▪ Κατά τη χρήση 2012, η ελεγχόμενη εταιρεία δηλώθηκε ως πελάτης από την με πλήθος στοιχείων (4) και ποσό συναλλαγών ύψους 721.096,20 ευρώ, ενώ αντίστοιχα η ελεγχόμενη δήλωσε ως προμηθευτή την με πλήθος στοιχείων (3) και ποσό συναλλαγών ύψους 301.096,20 ευρώ. Η διαφορά μεταξύ των συναλλαγών είναι 420.000,00 ευρώ η οποία αναλύεται στο ότι η προμηθεύτρια εταιρεία δήλωσε το Τιμ. ...στη χρήση 2012 ύψους 420.000,00 ευρώ.

γ) Από τον έλεγχο βρέθηκαν στα ημερολόγια της ελεγχόμενης εγγραφές οι οποίες δεν εμφανίζονται στο τηρούμενο από αυτήν αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή που προσκομίσθηκε κατά τον έλεγχο.

δ) Η προμηθεύτρια αρχικώς καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα εκδοθέντα τιμολόγια ...με αξία 120.000,00 ευρώ και 190.000,00 ευρώ αντίστοιχα. Στις 31-12-2011 πραγματοποίησε

διορθωτικές εγγραφές και τα καταχώρησε με αξίες 420.000,00 ευρώ και 490.000,00 ευρώ. Ενώ η ελεγχόμενη τα

καταχώρησε από τις 13-11-2011 ως 420.000,00 ευρώ και 490.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

3. Ο ανωτέρω τρόπος εξόφλησης των εκδοθέντων στοιχείων, η επιστροφή του ποσού 2.468.848,07 ευρώ, η ανταλλαγή εξωδίκων και η αναίρεσή τους στη συνέχεια, η αναφορά στο ιδιωτικό συμφωνητικό ότι υπάρχει οφειλή εκ μέρους της η οποία όμως δεν εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία, η ανακριβής υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, καθώς και το γεγονός ότι δύο εκδοθέντα τιμολόγια τα Νο ... έχουν καταχωρηθεί από τον εκδότη με αξία αρχικά 120.000,00 ευρώ και 190.000,00 ευρώ αντίστοιχα και στη συνέχεια ως 420.000,00 ευρώ και 490.000,00 καθώς και η αναντιστοιχία μεταξύ αναλυτικού καθολικού και ημερολογίου της ελεγχόμενης και η αναντιστοιχία μεταξύ των τηρούμενων βιβλίων αναλυτικά καθολικά &, αποτελούν σοβαρές ενδείξεις μερικής εικονικότητας για τις μεταξύ τους συναλλαγές ύψους 1.765.178,20 ευρώ

4. Στις 07-07-2022, συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας όπου επέδωσε Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου & Κλήση προς ακρόαση με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις επιδοτήσεων και γενικότερα «Ενδείξεις μερικής εικονικότητας των τιμολογίων έκδοσης της εταιρείας (Τιμολόγια ...) συνολικής αξίας 2.650.779,00 ευρώ». Στις 21-07-2022, η ελεγχόμενη έστειλε το υπόμνημά της στο ΣΔΟΕ Μακεδονίας για το Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου. Το ΣΔΟΕ Μακεδονίας σχολίασε το υπόμνημα της ελεγχόμενης ως εξής «Επί των διαπιστώσεων του ελέγχου για ενδείξεις μερικής εικονικότητας των τιμολογίων έκδοσης της εταιρείας (Τιμολόγια ...) συνολικής αξίας 2.650.779,00 ευρώ, η ελεγχόμενη απαντάει γενικώς και αορίστως, ότι όλα είναι νόμιμα, και έχουν ελεγχθεί από διάφορες υπηρεσίες, χωρίς να δίνει εξηγήσεις για τις επιστροφές χρημάτων που διενεργήθηκαν από την προμηθεύτρια τόσο στον καταθετικό λογαριασμό της ελεγχόμενης, όσο και στο λογαριασμό της ιδίων συμφερόντων «.....» ευρώ. Για το λόγο αυτό δεν διαφοροποιούνται οι διαπιστώσεις του ελέγχου για πολύ σοβαρές ενδείξεις μερικής εικονικότητας των μεταξύ τους συναλλαγών ...

5. Οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες «..... &» υπέγραψαν το υπ' αρ./12-10-2011 ιδιωτικό συμφωνητικό με αντικείμενο της σύμβασης το συσκευαστήριο τυριών αποτελούμενο από: α) Ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης δοχείου, β) Κοπτικό μηχάνημα τυριών, γ) Συσκευαστική μηχανή σε κενό, δ) Κλιματισμό, ε) Ηλεκτρολογικά, λοιπός εξοπλισμός, μηχανολογικά δίκτυα,

μονώσεις, εγκαταστάσεις, δοκιμές λειτουργίας, παράδοση έργου και στ) Δεξαμενή απιονισμένου νερού χωρητικότητας 50 τόνων. Συνολικής αξίας 2.250.000,00 ευρώ

6. Τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ Αττικής με την υπ' αρ./11-02-2013 έκθεση κατάσχεσης από την εταιρεία

7. Η εταιρεία τις χρήσεις 2011 & 2012 έλαβε από την εταιρεία τα ακόλουθα τιμολόγια που αφορούν αγορές παγίων στοιχείων (μηχανημάτων):

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ "....., Α.Φ.Μ."

ΧΡΗΣΗΣ 2011					
A/A	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
...	...	13-11-2011	540.000,00	0,00	540.000,00
...	...	13-11-2011	420.000,00	0,00	420.000,00
...	...	14-11-2011	490.000,00	0,00	490.000,00
...	...	15-11-2011	330.000,00	0,00	330.000,00
...	...	20-12-2011	420.000,00	96.600,00	516.600,00
Σύνολο			2.200.000,00	96.600,00	2.296.600,00

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ "....., Α.Φ.Μ."

ΧΡΗΣΗΣ 2012					
A/A	No	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	...	11-04-2012	50.000,00	0,00	50.000,00
Σύνολο			50.000,00	0,00	50.000,00

8. Τα ανωτέρω τιμολόγια, η εταιρεία τα καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία διενεργώντας αποσβέσεις και εντάχθηκαν σε προγράμματα επιχορήγησης του επενδυτικού νόμου με κρατική ενίσχυση ύψους 50% & 40% μέσω επιχορήγησης και αφορολόγητων αποθεματικών.

9. Περαιτέρω, τα επίμαχα τιμολόγια μεταφέρθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

10. ...

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και το πόρισμα ελέγχου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας προκύπτει το συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη εταιρεία «.....» έλαβε από την εταιρεία «.....» τις χρήσεις 2011 & 2012 υπερτιμολογημένα τιμολόγια αγοράς παγίων

στοιχείων που αφορούν το συσκευαστήριο τυριών ύψους 2.250.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. και εντάχθηκαν στον επενδυτικό νόμο 3908/2011 με σκοπό η ελεγχόμενη αφενός να λάβει μεγαλύτερη κρατική ενίσχυση και αφετέρου να μειώσει τα φορολογητέα της κέρδη και τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος. Το ύψος της υπερτιμολόγησης αποτελεί την μερική τους εικονική αξία ύψους 1.765.178,20 ευρώ, ποσό το οποίο επιστράφηκε στην εταιρεία «.....» ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από ...Έκθεση Ελέγχου Επενδυτικού Νόμου 3908/2011 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ελεγκτικά όργανα ενεργώντας πλημμελώς παρέλειψαν να εκτιμήσουν στο σύνολό τους τα επιμέρους στοιχεία σχετικά με την επιτυχή ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων, για την υλοποίηση των οποίων έλαβαν τις οικείες επιχορηγήσεις του επενδυτικού νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από ...Έκθεση Ελέγχου Επενδυτικού Νόμου 3908/2011 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Μακεδονίας διαπιστώθηκε ότι, το ΣΔΟΕ πραγματοποίησε διασταυρωτικούς ελέγχους με τους προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας για το εάν αυτοί είχαν τη δυνατότητα να πωλήσουν τα εν λόγω πάγια, ελέγχους προς τις πληρωμές της εταιρείας για την εξόφληση των τιμολογίων αγοράς παγίων, πραγματοποιήθηκε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων για να προσδιορισθεί η ροή των χρημάτων, πραγματοποιήθηκε αλληλογραφία με την Περιφέρεια Θεσσαλίας, με τις εμπλεκόμενες

επιχειρήσεις (ελεγχόμενη & προμηθευτές της), με τα τραπεζικά ιδρύματα, με τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος του φυσικού αντικειμένου της επένδυσης (αυτοψία στην εταιρεία), κλπ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς ελέγχου από το ΣΔΟΕ Μακεδονίας δεν γίνεται αποδεκτός, καθότι το ΣΔΟΕ είναι εξειδικευμένη Υπηρεσία για τον έλεγχο των κρατικών επιχορηγήσεων αγοράς μηχανολογικού και κτιριακού εξοπλισμού.

Συνεπώς, ορθά επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκ παραδρομής όμως, το πρόστιμο ανακρίβειας για το φορολογικό έτος 2014, εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), αντί εκείνων του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι οι παραβάσεις ανάγονται σε έτη που εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4987/22 και ως εκ τούτου οι διατάξεις του ν. 5104/24 δεν τυγχάνουν εφαρμογής. Άρα με την παρούσα απόφαση, για το φορολογικό έτος 2014, τροποποιείται η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/25-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014(χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	295.140,19€	295.140,19€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Η με αριθμό/25-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων .

Έτος φορολογίας 2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
----------------------	---------------	--------------------

Οφειλόμενη διαφορά φόρου	127.239,19€	127.239,19€
Πρόστιμο αρθρ.58ν.4987/22	63.619,60€	63.619,60€
Σύνολο για καταβολή	190.858,79€	190.858,79€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.