



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.04.2023

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

Αριθμός απόφασης: ε89

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ. Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332241

**E-Mail** : ded.thess@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 Κ.Φ.Δ.,

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

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

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., κατά του υπ' αριθ. .... οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2011 και του υπ' αριθ. .... οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2011 και τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρία με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω έκδοσης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ. ....), για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, προς την «.....», ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 16.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.864,00 €.

Με τον υπ' αριθ. .... οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω έκδοσης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ. .... και Τ.Π.Υ. ....), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προς την «.....», ΑΦΜ ....., συνολικής καθαρής αξίας 43.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.536,00 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από ..... έκθεσης ελέγχου άρθρου 54 ν. 4987/2022 (έπειτα από σύγκριση με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο ΥΠΟΙΚ ..... του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας προς την Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας, με το οποίο διαβιβάστηκε πληροφοριακή έκθεση

ελέγχου για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ..... Στη συνέχεια τα ανωτέρω διαβιβάστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας στην Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, και έλαβαν αρ. πρωτοκόλλου (εισερχ.) .....

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

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου λόγω της δήθεν έκδοσης εικονικών τιμολογίων. Εν προκειμένω η επιβολή σε βάρος της των προσβαλλόμενων προστίμων βασίστηκε σε πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και ειδικότερα στο με ημερομηνία θεώρησης ..... πόρισμα μερικού ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., που συντάχθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης της ΣΒΜ ΕΟΕ ..... εισαγγελικής παραγγελίας. Παρά το γεγονός συνεπώς ότι από το 2015 το Σ.Δ.Ο.Ε. είχε στην διάθεσή του το ανωτέρω πόρισμα μερικού ελέγχου και ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας, αγνοήθηκε και δεν προχώρησε σε έλεγχο ή σε έκδοση καταλογιστικών σε βάρος της πράξεων εντός της πενταετίας.

2) Μη εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών.

3) Αοριστία και αναπόδεικτο της έκθεσης ελέγχου που στηρίζει τις προσβαλλόμενες πράξεις.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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 Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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**».

**Επειδή**, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης,

στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 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 Φορολογικής Διαδικασίας, 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. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την

προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α΄ του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ , πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β΄ του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ΄ ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ΄ αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α΄ του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ , διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

**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 ίδιου 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**, με το άρθρο 19 του ν.2523/1997 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 ... 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. 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 καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόμενου το στοιχείο, η αξία αυτού να 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**, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «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, ...»

**Επειδή**, στο άρθρο 66 παρ 27α 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**, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «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.... 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.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθ. πρωτ. έγγραφο ΥΠΟΙΚ ..... του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκε πληροφοριακή έκθεση ελέγχου για την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ....., που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΟΡΕΣΤΙΑΔΑΣ και άμεσα διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, συνιστά το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Περαιτέρω, η παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. σε βάρος της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2022) βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 και για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2023) βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997, καθώς και βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019.

Επιπροσθέτως, ο αρχικός έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακεδονίας & Θράκης (αρ. εντολής ..... ) δεν ολοκληρώθηκε (βλ. σελ. 10 έκθεσης ελέγχου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ) διότι κρίθηκε ότι η ιδιαιτερότητα του προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ - ΔΡΑΣΗ Digi Retail» στο οποίο ήταν ενταγμένη η προσφεύγουσα απαιτούσε την συνδρομή πραγματογνώμονα με ειδίκευση - εξειδίκευση στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές (λογιστικά προγράμματα, software, δικτυακό e-shop, e commerce, ηλεκτρονικών πληρωμών κ.α.). Στη συνέχεια διενεργήθηκε πρόσθετος έλεγχος από τον Ενδιάμεσο Φορέα Διαχείρισης του Ε.Π.

ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ (ΚτΠ Α.Ε), τα συμπεράσματα του οποίου ήταν εξειδικευμένα επί του ως άνω προγράμματος και τα οποία δικαιολογημένα δεν ήταν δυνατόν να είχε υπόψη της η φορολογική αρχή (σχετική η από ..... πληροφοριακή έκθεση περί διενέργειας έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ). Συγχρόνως, πραγματοποιήθηκαν διασταυρωτικοί έλεγχοι μεταξύ των κατασχεμένων βιβλίων, στοιχείων και τραπεζικών παραστατικών της προσφεύγουσας, των παραστατικών που απέστειλε η ΚτΠ Α.Ε. (βλ. σελ. 27 έκθεσης ελέγχου άρθρου 54 ΚΦΔ) αλλά και της διενεργηθείσας αλληλογραφίας μεταξύ της ΚτΠ Α.Ε. και της Vodafone στα πλαίσια του ελέγχου ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κρίσιμα στοιχεία κατά την διενέργεια του ελέγχου (βλ. 38 Έκθεσης Ελέγχου άρθρου 54 ΚΦΔ «...η ελεγχόμενη προσκόμισε μόνο το Α' «Οικονομικοί Όροι Συνεργασίας» και το Γ' «Σύμβαση Χρησιδανείου». Για τα σημαντικά για τον έλεγχο Παραρτήματα Δ ' «Κατάλογος Εξοπλισμού» και Ε'. που ζητήθηκαν προσκομίστηκαν μόνο σελίδες με επικεφαλίδες τους τίτλους των ζητηθέντων Παραρτημάτων χωρίς άλλο περιεχόμενο»). Από τα παραπάνω είναι πρόδηλο ότι η απόδειξη της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή απαιτούσε επισταμένους, διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσοτέρων υπηρεσιών, με συνέπεια να δικαιολογείται η παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής.

Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2011-31.12.2011 και 01.01.2012-31.12.2012 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις ....., οι οποίες μάλιστα κοινοποιήθηκαν εντός του έτους έκδοσής τους.

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 και τρίτο 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**, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 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. ...  
3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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**, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**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 εχώρησε 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**, 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**, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από ..... έκθεση ελέγχου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (έπειτα από σύγκριση με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, ερειδόμενη στην πληροφοριακή έκθεση της με αρ. υπόθεσης ..... με ID αναφοράς ..... του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας. Ειδικότερα προκύπτουν τα κάτωθι:

- Τα Τ.Π.Υ. με αριθμούς ..... συνολικής αξίας 20.664,00€, ..... συνολικής αξίας 28.536,00€ και ..... συνολικής αξίας 49.200,00 € εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα προς την δικαιοπάροχο επιχείρηση «.....». Τα τρία (3) προαναφερόμενα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών ξεχωρίζουν εν σχέση με τα υπόλοιπα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα προς την δικαιοπάροχο επιχείρηση «.....» στα πλαίσια της μεταξύ τους συναφθείσας σύμβασης δικαιοχρήσης, διότι έχουν ως αιτιολογία «προμήθεια για παροχή κινήτρων παραγωγικότητας», που δεν αναφέρεται στα υπόλοιπα τιμολόγια. Τα τιμολόγια αυτά είναι τα κάτωθι: **1.** Το ΤΠΥ Ν°..... με καθαρή αξία 16.800,00 πλέον ΦΠΑ 3.864,00 και συνολική αξία 20.664,00€, **2.** Το ΤΠΥ Ν°..... με καθαρή αξία 23.200,00 πλέον ΦΠΑ 5.336,00 και συνολική αξία 28.536,00€, **3.** Το ΤΠΥ Ν°..... με καθαρή αξία 40.000,00 πλέον ΦΠΑ 9.200,00 και συνολική αξία 49.200,00€.

- Η έκδοση των τιμολογίων από την προσφεύγουσα προς την «.....» με αιτιολογία «προμήθεια για παροχή κινήτρων παραγωγικότητας» συμπίπτει χρονικά με την περίοδο από την ένταξη έως και την ολοκλήρωση του επιχορηγούμενου επενδυτικού σχεδίου της προσφεύγουσας στα πλαίσια του Ε.Π. ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ της δράσης digi retail. Το ΤΠΥ Ν°..... καθαρής αξίας 40.000,00 € πλέον ΦΠΑ 9.200,00 €, εκδόθηκε από την προσφεύγουσα την ίδια ημέρα με την ημέρα που εκδόθηκε το ισόποσο ΤΠΥ Ν°..... που εξέδωσε η «.....» προς την προσφεύγουσα το οποίο υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στον Ενδιάμεσο Φορέα Διαχείρισης του Ε.Π. ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ (ΚτΠ Α.Ε.) ως αποδεικτικό για την επιχορήγηση της.

- Το σύνολο της καθαρής αξίας των πιο πάνω εκδοθέντων τιμολογίων (με αιτιολογία προμήθεια για παροχή κινήτρων παραγωγικότητας) είναι 80.000,00€ πλέον ΦΠΑ 18.400,00€, ποσό ίσο με την καθαρή αξία του επιχορηγούμενου προϋπολογισμού της επένδυσης, ο οποίος επίσης ανέρχεται σε 80.000,00€ πλέον ΦΠΑ.

- Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των κατασχεμένων βιβλίων, στοιχείων και τραπεζικών παραστατικών της προσφεύγουσας και των παραστατικών εξόφλησης που απέστειλε η «ΚΤΠ Α.Ε.» και επισυνάπτονται στην Αίτηση Ολοκλήρωσης, προκύπτει ότι τα τιμολόγια αυτά με αιτιολογία «Προμήθεια για την παροχή κινήτρων παραγωγικότητας» εκδίδονται από την προσφεύγουσα και εξοφλούνται από την «.....» πριν από την εξόφληση των τιμολογίων των προμηθευτών της προσφεύγουσας στα πλαίσια της δράσης Digi Retail (εκτός μιας περίπτωσης που προηγήθηκε μερική εξόφληση του οικείου τιμολογίου), όπως φαίνεται και στον παρακάτω Πίνακα:

Ημερομηνία	Τιμολόγιο	Προμηθευτής – Εκδότης Τιμολογίου	Λήπτης	Αξία Τιμ.
06.12.2011	.....	.....	.....	1.230,00
06.12.2011	.....	.....	.....	19.434,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>				<b>20.664,00</b>
30.11.2011	.....	..... Τιμ. Παροχής Κινήτρων Παραγωγικότητας	.....	20.664,00
<b>28.12.2011</b>		Εξόφληση τιμολογίου παροχής κινήτρων από την ..... με κατάθεση στον λογαριασμό του ..... στην .....		<b>20.664,00</b>
30.12.2011		Εξόφληση της ..... από την προσφεύγουσα με κατάθεση στην .....		20.664,00
29.06.2012	.....	.....	.....	8.241,00
29.06.2012	.....	.....	.....	12.423,00
29.06.2012	.....	.....	.....	2.952,00
29.06.2012	.....	.....	.....	4.920,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>				<b>28.536,00</b>
21.09.2012	.....	..... Τιμ. Παροχής Κινήτρων Παραγωγικότητας	.....	28.536,00
12.10.2012		Εξόφληση τιμολογίου παροχής κινήτρων από την ..... με κατάθεση στον λογαριασμό του ..... στην .....		<b>54.055,75</b>
18.10.2012		Εξόφληση της ..... από την προσφεύγουσα με κατάθεση στην .....		<b>28.536,00</b>
31.10.2012	.....	.....	.....	<b>49.200,00</b>
31.10.2012	.....	..... Τιμ. Παροχής Κινήτρων Παραγωγικότητας	.....	<b>49.200,00</b>
19.11.2012		Μερική Εξόφληση της ..... από την προσφεύγουσα με κατάθεση στην .....		24.711,46
17.12.2012		Εξόφληση τιμολογίου παροχής κινήτρων από την ..... με κατάθεση στον λογαριασμό του ..... στην .....		<b>71.854,74</b>
19.12.2012		Υπόλοιπο Εξόφλησης της ..... από την προσφεύγουσα με κατάθεση στην .....		30.000,00

Συνεπώς της εξόφλησης των τιμολογίων των προμηθευτών της προσφεύγουσας στα πλαίσια του Ε.Π. ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ DIGI RETAIL προηγείτο η εξόφληση των τιμολογίων με

αιτιολογία «προμήθεια για παροχή κινήτρων παραγωγικότητας». Από τα προεκτεθέντα διαπιστώνονται τα εξής: 1) Υπάρχει ασάφεια στην περιγραφή των τιμολογίων που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα με περιγραφή «Προμήθεια Παροχής Κινήτρων Παραγωγικότητας», όπου δεν αναλύεται και δεν περιγράφεται το είδος και ο λόγος της προμήθειας. 2) Η ημερομηνία που εκδίδονται και εξοφλούνται τα προαναφερόμενα τιμολόγια, προηγούνται χρονικά των πληρωμών των προμηθευτών που εξέδωσαν τιμολόγια προς την προσφεύγουσα στα πλαίσια της δράσης Digi Retail. 3) Η έκδοση των τιμολογίων παροχής κινήτρων παραγωγικότητας πραγματοποιήθηκε κατά την περίοδο από την ένταξη έως και την ολοκλήρωση του επιχορηγούμενου επενδυτικού σχεδίου της προσφεύγουσας επιχείρησης στα πλαίσια του Ε.Π. ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ της δράσης digi retail.

Από τους ελέγχους, που διενεργήθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ στα πλαίσια του συγχρηματοδοτούμενου Ε.Π. ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ διαπιστώθηκε ότι όλες οι εταιρείες οι οποίες συμβλήθηκαν με την «.....» ως δικαιοδόχοι με συμβάσεις δικαιόχρησης, εξέδωσαν τιμολόγια με πανομοιότυπο περιεχόμενο με την αιτιολογία «προμήθεια κινήτρων παραγωγικότητας», ίσης αξίας, τα οποία, εξοφλούνταν πριν από την εξόφληση των τιμολογίων που εκδόθηκαν από τις προμηθεύτριες εταιρείες «..... - .....» και «.....» στα πλαίσια του συγχρηματοδοτούμενου Ε.Π. ψηφιακή σύγκλιση της δράσης digi retail, δηλαδή φέρεται να επιτεύχθηκαν σε όλες τις περιπτώσεις από τις δικαιοδόχους εταιρείες που συμβλήθηκαν με την δικαιοπάροχο ..... ακριβώς οι ίδιοι στόχοι κινήτρων παραγωγικότητας, οι οποίοι μάλιστα συμπίπτουν με τους εκάστοτε επιχορηγούμενους προϋπολογισμούς και ποσά των τιμολογίων που εκδόθηκαν στα πλαίσια του συγχρηματοδοτούμενου Ε.Π. ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ της δράσης Digi Retail.

Από την Σύμβαση Δικαιόχρησης που απέστειλε η προσφεύγουσα, από την έκθεση επιτόπιου ελέγχου της ΚΤΠ ΑΕ στις ..... και από την βεβαίωση της εταιρείας «.....» που επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες της επενδυτικής δράσης (εξοπλισμός και μέσα μηχανοργάνωσης), καλύπτονταν από την αρχική σύμβαση χρησιδανείου της προσφεύγουσας με την εταιρεία «.....», δηλαδή από την μεταξύ τους σύμβαση δικαιόχρησης, υπό την μορφή παροχής υπηρεσιών χρήσης λογισμικού και θα παρέχονταν ακόμη και αν η προσφεύγουσα δεν είχε υπαχθεί στην δράση digi retail, ενώ οι υπηρεσίες αυτές θα εξακολουθήσουν να παρέχονται χωρίς επιπλέον τίμημα για όσο βρίσκεται εν ισχύ η μεταξύ τους σύμβαση δικαιόχρησης. Δεν αποτελούν πρωτότυπο σχέδιο δράσης της εταιρείας και εξατομικευμένη υπηρεσία, αλλά πανομοιότυπο σχέδιο: της ..... για όλα τα καταστήματα που λειτουργούν με σύμβαση δικαιόχρησης (franchise) της εταιρείας. Για τους παραπάνω λόγους προτάθηκαν εξάλλου στην έκθεση επιτόπιου ελέγχου της ΚΤΠ ΑΕ από ....., διορθωτικά μέτρα ίσα με το 50% περίπου της αξίας των επιλέξιμων δαπανών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής,

ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, 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.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για μη εικονικότητα των συναλλαγών και έλλειψη αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ....../..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ .....

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

**Υπ' αριθ. .... οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2011**

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022	2.500,00€
-------------------------------------	-----------

**Υπ' αριθ. .... οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 χρήσης 2012**

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4987/2022	2.500,00€
-------------------------------------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.