



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 29/12/2022

Αριθμός απόφασης: 2458

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 260) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 29/8/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 12490 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «**ΚΑΖΗΣ ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ**» με ΑΦΜ 099771970 και διακριτικό τίτλο «**ΚΑΖΗΣ ΕΛΛΑΣ Α.Ε.**», που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού

Μελενίκου 13 – 15, Τ.Κ. 54248 και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό **296/138/1-7-2022** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και της με αριθμό 295/1-7-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ 1102206 ΕΙ 2022 ΕΜΠ /1-11-2022 υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/8/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 12490 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία **“ΚΑΖΗΣ ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ”** με ΑΦΜ 099771970, 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:

1. Με την με αριθμό **296/138/1-7-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, διότι δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεις της, ήτοι έλαβε εκατόν σαράντα επτά (147) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, συνολικής καθαρής αξίας 716.245,92 €, πλέον ΦΠΑ, από την οντότητα «MEDICAL LOGISTICS ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μονοπρόσωπη Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία - ΑΦΜ 800542491» (με διακριτικό τίτλο «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε.»), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/2014 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2013 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην Ε.2042/2022 εγκύκλιο και τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013.
2. Με την με αριθμό **295/1-7-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 207.711,32 € , πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 103.855,66 €, ήτοι συνολικό ποσό **311.566,98 €**.

Δυνάμει της με αρ. 17/27-1-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 22/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσεας που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.

Θεσσαλονίκης με το με αρ .πρωτ. 46567/28-12-2021 διαβιβαστικό έγγραφο. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, η εταιρία «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491» εξέδωσε μερικώς εικονικά (ως προς την αξία και την ποσότητα) φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρία, η οποία, στο φορολογικό έτος 2015, έλαβε από την ανωτέρω οντότητα εκατόν σαράντα επτά (147) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, συνολικής καθαρής αξίας 716.245,92 €, πλέον ΦΠΑ.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος πλήρως τα αποτελέσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους κάτωθι λόγους :

1. Παντελώς ουσία αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις, διότι έχουν αποδείξει περίτρανα, με τα στοιχεία που προσκόμισαν στον έλεγχο, ότι οι αγορές από τη «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491» είναι πραγματικές. Υπήρξε καλοπιστία από μέρους της εταιρίας ως προς το πρόσωπο της εκδότριας.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παντελώς αναπόδεικτες, διότι ο έλεγχος δε συγκέντρωσε εις βάρος της εταιρίας κανένα απολύτως αποδεικτικό στοιχείο.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παντελώς αναιτιολόγητες, άλλως εσφαλμένως και πλημμελώς αναιτιολόγητες, διότι ο έλεγχος στηρίχτηκε αποκλειστικά στο πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν συνταχθεί εσφαλμένως, με εσφαλμένη και κακή εκτίμηση των αποδείξεων. Σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν αναφέρει γιατί δεν μπορεί να προσδιοριστεί το ύψος της εικονικότητας.
5. Επικουρικά προβάλλει τον ισχυρισμό περί άκυρης, παράνομης, νόμω και ουσία αβάσιμης και εσφαλμένης πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διότι ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του φόρου και του προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, δεν έλαβε υπόψη τα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε προς την εκδότρια εταιρία, αξίας 3.334,45 €.
6. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή προστίμου φορολογικού έτους 2015.
7. Εφαρμογή της αρχής ne bis in idem. Με την επιβολή πρόσθετων φόρων επιβλήθηκε δεύτερη κύρωση για την ίδια παράβαση. Επικουρικά ζητά την επιβολή προστίμου του άρθρου 59 παρ. 1 του Ν.4174/2013.
8. Η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς στο βάρος της απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης και επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι αναγκαίο να ακυρωθεί.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου και προστίμου στο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., στο άρθρο 55 παρ. 1 του ίδιου νόμου, που ίσχυε από 26/7/2013 έως 1/2/2016, αναφέρονται τα εξής :

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Διοίκησης. 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, 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, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμων και φόρων σε βάρος της προσφεύγουσας την φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2026), βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 55 παρ. 1 του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου Ε.Λ.Π., για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015, δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης την 01/07/2022.

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

Ως προς τους ισχυρισμούς περί αβάσιμων, αναπόδεικτων, αναιτιολόγητων και εσφαλμένων πράξεων.

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, οριζόταν ότι: *«... 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 στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται : «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

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

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 Δ.Ο.Υ., 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, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με αφορμή την από 21/1/2020 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εκδότρια «ΑΡΓΥΡΙΑΔΗΣ ALPHA PHARM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε. – ΑΦΜ 800765713», καθώς και την από 25/9/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας που αφορά στην εκδότρια φορολογικών στοιχείων «ΡΜ PHARM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε. – ΑΦΜ 800687723», οι οποίες περιείχαν πληροφορίες για συναλλαγές μεγάλης αξίας με την «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491», διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτές, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ. και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν ούτε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε τις αγορές, ώστε να παρέχουν τα φαρμακευτικά προϊόντα που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν προς την «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491» και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές. Επομένως τα ανωτέρω ληφθέντα από την «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491» κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.
- Η καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η εκδότρια επιχείρηση στο έτος 2015 ανέρχεται σε 3.527.270,00 ευρώ.

Η απογραφή αποθεμάτων (εμπορευμάτων) κατά την έναρξη της περιόδου ήτοι στις 01/01/2015, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της, εμφανίζει υπόλοιπο, ήτοι ποσό 54.568,91 €. Η απογραφή αποθεμάτων (εμπορευμάτων) κατά τη λήξη της περιόδου, ήτοι στις 31/12/2015, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της, εμφανίζει υπόλοιπο, ήτοι ποσό 67.753,92 €.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η εκδότρια επιχείρηση κατά την περίοδο 01/01/2015 -31/12/2015 διέθετε εμπορεύματα προς πώληση, η αξία των οποίων διαμορφώνεται ως εξής:

Αξία εμπορευμάτων έναρξης:	54.568,91 €
Πλέον αξία αγορών τρέχουσας περιόδου:	4.282.516,23 €
Μείον αξία απογραφής λήξης:	- 67.753,92 €
<u>Μείον αξία μη πραγματοποιηθέντων αγορών (εικονικών):</u>	<u>- 3.527.270,00 €</u>

Αξία εμπορευμάτων προς διάθεση (πώληση): 742.061,22 €

➤ Αρκετά από τα φαρμακευτικά προϊόντα χρήζουν αποθήκευσης σε ψυκτικούς χώρους, τους οποίους όμως δεν διέθετε η εκδότρια επιχείρηση.

Κατά την ημέρα του ελέγχου, ήτοι στις 06/10/2020, στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη ψυγείων και καταψυκτών. Για τα δε ψυγεία και τους καταψύκτες που αναφέρονται στο τηρούμενο μητρώο παγίων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη:

α) εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από την προμηθεύτρια εταιρία ΕΣΚΑΛΙΝΑ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε. τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους,

β) τα υπόλοιπα με προμηθεύτριες εταιρίες τις: PRAKTIKER HELLAS Α.Ε., ΑΦΟΙ ΙΩΣΗΦΙΔΗ Ο.Ε., MART ΚΑΣ & ΚΑΡΥ ΑΕΕΕ και ΠΑΝΤΖΑΡΤΖΙΔΗΣ ΚΩΝ. & ΣΙΑ ΟΕ είναι μικρής χωρητικότητας και δεν θα μπορούσαν να αποθηκεύσουν τον δηλούμενο όγκο αγορών, πολλώ δε μάλλον που μερικά (από προμηθευτές MART ΚΑΣ & ΚΑΡΥ ΑΕΕΕ και ΠΑΝΤΖΑΡΤΖΙΔΗΣ ΚΩΝ. & ΣΙΑ ΟΕ) αγοράστηκαν στις 19/09/2016 και 20/09/2016.

➤ Ο εμφανιζόμενος όγκος πωλήσεων, καθώς και η μεταφορά των προϊόντων απαιτεί πολλά μεταφορικά μέσα, κατάλληλα διαμορφωμένα, τα οποία δεν διέθετε η εκδότρια.

Η συναλλακτική δραστηριότητα που εμφανίζει η εκδότρια, προαπαιτούσε αρκετό και εξειδικευμένο προσωπικό προκειμένου να τη διεκπεραιώσει, το οποίο δεν διέθετε. Από την επισκόπηση στα Πληροφοριακά Συστήματα Elenxis και Taxis διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα φέρεται να απασχόλησε προσωπικό, ήτοι επτά (7) υπαλλήλους. Αναλυτικότερα:

1) Ο ΓΕΩΡΓΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ του ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ - Α.Φ.Μ. 121691984 (ανιψιός πιθανότατα του διαχειριστή ΠΑΓΑΡΝΤΑΝΙΔΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ) με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 10.437,50 €, ήταν κάτοικος Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.

- 2) Ο ΧΡΟΝΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ του ΙΩΑΝΝΗ - Α.Φ.Μ. 123412670 με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 1.932,29 €, ήταν κάτοικος Αθήνας και μισθωτός σε επιχείρηση (φαρμακείο) με έδρα την Αθήνα με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 19.772,77 €.
- 3) Ο ΠΕΤΕΙΝΙΔΗΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ του ΧΡΗΣΤΟΥ - Α.Φ.Μ. 136292748 με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 10.437,50 €, ήταν κάτοικος Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης.
- 4) ο ΒΕΛΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ του ΦΩΤΙΟΥ - Α.Φ.Μ. 121226619 με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 5.340,84 €, ήταν κάτοικος Χολαργού Αττικής.
- 5) Ο ΓΚΙΤΣΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ του ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ - Α.Φ.Μ. 141977260 με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 11.778,63 €.
- 6) Η ΡΑΓΓΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ του ΙΩΑΝΝΗ - Α.Φ.Μ. 049763837 με δηλωθείσες ακαθάριστες αμοιβές 8.936,71 €.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491» προς τους πελάτες της είναι μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, υιοθετώντας τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου στην εκδότρια εταιρία και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία έκρινε ακολούθως ότι εκατόν σαράντα επτά (147) φορολογικά στοιχεία, που έλαβε η προσφεύγουσα από τη «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491» είναι μερικώς εικονικά, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία αυτών.

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, η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα κάτωθι:

- Αναλυτικό Καθολικό της προμηθεύτριας «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491»
- Κατάσταση αναλυτικής κίνησης του καταθετικού λογαριασμού 218/4701941 της ΕΤΕ έτους 2015.
- Αναλυτικά καθολικά και ισοζύγια αποθήκης από τα οποία προκύπτουν, τόσο η εισαγωγή, όσο και η εξαγωγή των ειδών, καθώς και τα ονόματα των πελατών.
- Φωτοτυπία της άδειας κυκλοφορίας του φορτηγού ΙΧ με αρ. κυκλ. ΝΗΧ4284.
- Την από 17/7/2014 χορήγηση άδειας χονδρικής πώλησης φαρμάκων στην εκδότρια «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491» από την Περιφερειακή ενότητα Πέλλας.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 1/7/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι:

- Η φορολογική αρχή αντικρούει τον ισχυρισμό που διατυπώνει η προσφεύγουσα στο υπ' αριθ. πρωτ. 9208/22-6-2022 υπόμνημα – απάντηση στο υπ' αριθ. 37/2022 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης περί πλημμελούς αιτιολογίας, επισημαίνοντας ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν πραγματικές, με δεδομένη την επαγγελματική ανυπαρξία της εκδότριας.
- Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε περαιτέρω έλεγχο των στοιχείων πληρωμών μέσω τραπεζικής κατάθεσης (που ανέρχονται στο συνολικό ποσό των συναλλαγών) που της προσκόμισε η προσφεύγουσα και έτσι δεν προκύπτει η τυχόν επιστροφή μέρους των χρημάτων αυτών, είτε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας, είτε σε πρόσωπο σχετιζόμενο με αυτή (ανακύκλωση χρήματος).
- Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο αποθήκης, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα φάρμακα που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια εισήχθησαν πραγματικά στην εταιρία και εάν στη συνέχεια πωλήθηκαν και σε ποιους πελάτες της προσφεύγουσας καθώς και σε ποιες αξίες.
- Οι μεταφορές των προϊόντων έως την 11/2/2015 φέρεται να έχουν πραγματοποιηθεί με το με αρ .κυκλ. ΝΗΧ4284 Φ.Ι.Χ., το οποίο κατείχε η εκδότρια εταιρία έως τις 30/6/2015. Για τις υπόλοιπες αγορές του έτους φέρεται να χρησιμοποιείται το με αρ. κυκλ. ΝΖΜ2193 ΙΧ αυτοκίνητο. Η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί επαρκώς την απόρριψη των εν λόγω μεταφορών, εφόσον, όπως αποδεικνύεται από την άδεια κυκλοφορίας το με αρ .κυκλ. ΝΗΧ4284 Φ.Ι.Χ., διέθετε ψυκτικό μηχάνημα για τη μεταφορά φαρμάκων. Περαιτέρω δεν εξετάστηκε το ενδεχόμενο εάν τα φάρμακα που φέρεται να αγόρασε η προσφεύγουσα χρειάζονταν ψυκτικό μηχάνημα κατά τη μεταφορά τους ή εάν οι ποσότητες αυτές ήταν τόσο μεγάλες που δεν ήταν δυνατό να μεταφερθούν με ΙΧ αυτοκίνητο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η κρίση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης περί μερικής εικονικότητας των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων εδράζεται αποκλειστικά και μόνο στο πόρισμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, που αφορά στην εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι την εταιρεία με το διακριτικό τίτλο «MEDiLOG ΦΑΡΜΑΚΑΠΟΘΗΚΗ Μ.Ι.Κ.Ε – ΑΦΜ 800542491», χωρίς να έχουν συνεκτιμηθεί τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών και χωρίς να εξεταστεί η πραγματοποίηση ή μη των συναλλαγών των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προς στοιχειοθέτηση της παράβασης με πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία, σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013.

Κατά συνέπεια, από τις εκθέσεις ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν τεκμηριώνεται η μερική εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών και η διάπραξη της οικείας παράβασης από την προσφεύγουσα (Δ.Πρ. Θεσ. 1307/2021, 2262/2021).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής δύναται να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο εντός του προβλεπόμενου χρόνου της παραγραφής, βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής, εκδίδοντας και κοινοποιώντας πράξεις εντός δεκαετίας, συμφώνως προς το άρθρο 36 παρ. 3^α του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019, στοιχειοθετώντας όμως πλήρως και σαφώς την όποια προκύπτουσα παράβαση (ενδεικτικώς λήψη μερικώς εικονικών, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη με ή χωρίς καλοπιστία του λήπτη κλπ).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 29/8/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 12490 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία **“ΚΑΖΗΣ ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΦΑΡΜΑΚΩΝ”** με ΑΦΜ 099771970 και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας.

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

1. Η με αριθμό **296/138/1-7-2022** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	2.500,00€	0,00€

2. Η με αριθμό **295/1-7-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	311.566,98 €	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.