



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.11.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: e1073

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.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. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση 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 υπ' αριθ. 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 (διαχειριστικής

περιόδου 27/12/2013-31/12/2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 (διαχειριστικής περιόδου 27/12/2013-31/12/2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την με ημερομηνία κατάθεσης δικαστική προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την υπ' αριθ. Απόφαση του Ε' Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.
9. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/..... κλήση προς ακρόαση.
10. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/..... παράσταση σε κλήση προς ακρόαση της προσφεύγουσας.
11. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/..... έγγραφο της προσφεύγουσας.
12. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/..... αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο.
13. Την έκθεση επανελέγχου σε αναπέμπουσα υπόθεση της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.
14. 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 (διαχειριστικής περιόδου 27/12/2013-31/12/2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων φόρος ποσού 558.384,80 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 621.593,96 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.179.978,76 € κατόπιν προσθήκης στα καθαρά της κέρδη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα δύο (2) εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ (συνολικής καθαρής αξίας 805,00 €), εξήντα ενός (61) εκδόσεως του, ΑΦΜ (συνολικής καθαρής αξίας 948.568,17 €) και εκατόν πενήντα επτά (157)

εκδόσεως της ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας 1.204.455,24 € - 6.194,59 € (πιστωτικά τιμολόγια)], ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 2.147.633,82 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ., και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν α) το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ σχετικά με τον με Α.Φ.Μ., β) το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., γ) η με αριθμό πρωτ. ΑΤΤ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/..... έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΜΗΜΑ Γ2, σχετικά με την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. και δ) το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ σχετικά με τον με Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα, είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Αόριστη, αβάσιμη και αναπαιολόγητη η σχετική έκθεση ελέγχου. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Πραγματοποιήθηκαν τραπεζικές εξοφλήσεις των συναλλαγών και παρελήφθησαν τα προϊόντα. Καλή πίστη της εταιρίας.

2) Δεν τηρήθηκε το δικαίωμα ακρόασης του φορολογουμένου. Δεν είχαν προσκομισθεί οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου αναφορικά με τις εκδότριες των τιμολογίων προμηθεύτριες επιχειρήσεις.

3) Δεν υποβλήθηκε αίτημα πρόσκλησης προσκόμισης στοιχείων στην εταιρία.

Η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ. – Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης και ακολούθως η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αρ. καταχ./..... δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς.

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (Ε' Τμήμα Τριμελές) με την υπ' αριθ. απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την, ανέβαλε την έκδοση οριστικής απόφασης, αναπέμποντας την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εκδοθεί οριστική απόφαση από αυτήν επί της ενδικοφανούς προσφυγής εντός δύο (2) μηνών.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης επισημαίνονται τα εξής:

«... Επειδή, επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, εκδόθηκε η απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης, Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης) της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας και τα επικαλούμενα και προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα ως νέα αποδεικτικά στοιχεία (εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, τρόπους εξόφλησης αυτών, παραλαβή και διάθεση των προϊόντων της, τραπεζικές εξοφλήσεις, βεβαιώσεις μεταφοράς των προϊόντων, καρτέλες πελατών κλπ), σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους

λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, και να αποστείλει το σχετικό πόρισμα στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εντός προθεσμίας είκοσι (20) εργάσιμων ημερών. Σε εκτέλεση της ανωτέρω αναπεμπτικής απόφασης, διενεργήθηκε επανέλεγχος, για τον οποίο εκδόθηκε η με ημερομηνία έκθεση επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με την οποία κρίθηκε ότι, από τα υποβληθέντα ως νέα στοιχεία της προσφεύγουσας, δεν ανατρέπεται η κρίση και δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, περί εικονικότητας των ανωτέρω ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ούτε τα επιβληθέντα ποσά προστίμων.

Επειδή, από τα στοιχεία της δικογραφίας δεν προκύπτει η αποστολή της παραπάνω έκθεσης επανελέγχου στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και, σε κάθε περίπτωση, η έκδοση από την τελευταία σχετικής οριστικής απόφασης επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής. Κατόπιν αυτών, για την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας επί της ενδικοφανούς προσφυγής, ενόψει μάλιστα και της αμφισβήτησης από την προσφεύγουσα, τόσο με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή της, όσο και με την κρινόμενη προσφυγή της, των ελεγκτικών επαληθεύσεων της φορολογικής αρχής ως προς τις αποδιδόμενες σ' αυτή παραβάσεις της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, πρέπει να αναβληθεί η έκδοση οριστικής απόφασης και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, για την έκδοση της ανωτέρω οριστικής απόφασης αυτής, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στο διατακτικό. ...»

Επειδή, με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. ...

5. Μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του δεύτερου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. ... Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. ... Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. ...

8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ...»

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 διευκρινίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, στο άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1064/2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. ... 4. Αν εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στο πλαίσιο της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας είχε αποστείλει με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου RE.....GR) στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/..... κλήση σε ακρόαση για την υποβολή γραπτού υπομνήματος. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα είχε καταθέσει στις τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/..... παράσταση σε κλήση προς ακρόαση.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα διά της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής της, είχαμε αναπέμψει την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ. πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας δια του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/..... διαβιβαστικού εγγράφου. Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας είχε αποστείλει την από έκθεση επανελέγχου σε αναπέμπουσα υπόθεση με το αριθ. πρωτ. έγγραφό της (Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/..... έγγραφό μας).

Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας, δεν είχε εκδώσει απόφαση εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας και σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. θεωρείτο ότι η εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή είχε απορριφθεί (σιωπηρώς).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 του Κ.Φ.Δ., ως ίσχυε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, οριζόταν ότι: «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 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. 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, με το άρθρο 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση της από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική, αυτή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μὲν 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 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) και στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

α) για τον εκδότη, ΑΦΜ,

- Προέβη σε έναρξη εργασιών στις/2014 και σε διακοπή εργασιών στις/2015.

- Δεν διέθετε εγκαταστάσεις, ενώ δραστηριοποιήθηκε σε γραφείο το οποίο σύμφωνα με δήλωση του ιδιοκτήτη το κράτησε 3 μήνες.

- Δεν απασχόλησε προσωπικό.

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από αντισυμβαλλομένους για συνολικά έξοδα-δαπάνες ύψους 447,46 € το έτος 2014 και ύψους 72,79 € το έτος 2015. Οι δηλωθείσες αγορές-δαπάνες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, δεδομένου ότι δεν αποδεικνύονται (δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία, δεν προέκυψαν εμβάσματα προς προμηθευτές).

- Δεν προσκόμισε φορτωτικά έγγραφα ούτε παραστατικά αγοράς για τα εμπορεύματα που φέρεται να πούλησε, αλλά ούτε διέθετε ειδικά κλιματιζόμενα οχήματα για την μεταφορά των εμπορευμάτων φαρμάκων.

- Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2014 προκύπτει ότι υποαπασχολούνταν ως σερβιτόρος σε καφετέριες.

β) για την εκδότρια, ΑΦΜ,

- Η έδρα της επιχείρησης, κατά την αυτοψία του κλιμακίου ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. την2016, δεν λειτουργούσε. Σύμφωνα με μαρτυρίες περιοίκων λειτούργησε για μικρό χρονικό διάστημα στις αρχές του 2013.

- Δεν απασχόλησε προσωπικό.

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από αντισυμβαλλομένους για συνολικά έξοδα-δαπάνες ύψους 3.282,87 € το έτος 2014.

- Δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί.

γ) για την προσφεύγουσα εταιρία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ,

- Δεν βρέθηκαν ψυκτικοί χώροι-ψυγεία κατά την ημέρα της αυτοψίας στην έδρα της επιχείρησης, ενώ τα ψυγεία που αναφέρονται στο μητρώο παγίων της 31/12/2014 εμπεριέχονται σε παραστατικά στοιχεία αγοράς τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

- Τα προς διάθεση εμπορεύματα κατά το έτος 2014, ήταν αξίας μόλις 124.237,04 €, σύμφωνα με τα πορίσματα της οικείας έκθεσης ελέγχου, συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τον όγκο των πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει.

- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, κατάλληλα διαμορφωμένα, για την μεταφορά των φαρμακευτικών προϊόντων. Διέθετε μόλις ένα μικρό επαγγελματικό αυτοκίνητο το οποίο δεν ήταν ικανό να διενεργήσει αποστολές – μεταφορές με τη ροή που εμφανίζει η έκδοση των παραστατικών διακίνησης – πώλησης.

- Απασχόλησε μόνο τρεις υπαλλήλους (οι δύο κάτοικοι Θεσσαλονίκης και ο ένας κάτοικος Αθηνών) με συνολικές δηλωθείσες ακαθάριστες αποδοχές και των τριών 13.439,15 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι μεταφορές των φαρμάκων από τον και την πραγματοποιήθηκαν μέσω της εταιρείας ταχυμεταφορών και παραδόθηκαν στην

έδρα της με αποκλειστικά δική της δαπάνη. Ωστόσο, τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια δεν μπορούν να συσχετιστούν με αυτά που μεταφέρθηκαν με την εταιρεία ταχυμεταφορών. Επιπλέον, η συνολική αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να διακινήθηκε με τον ως άνω τρόπο ανέρχεται στο ποσό των 2.292.969,93 €, ενώ το συνολικό αντίτιμο που κατέβαλε η προσφεύγουσα στην εν λόγω εταιρεία ταχυμεταφορών ανέρχεται μόλις στο ποσό των 1.930,89 €, ήτοι το κόστος μεταφοράς είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με την αξία των αγαθών που φέρεται να διακινήθηκαν. Περαιτέρω, πρόκειται για φάρμακα, ήτοι ευπαθή προϊόντα που απαιτούν ειδικά μέσα μεταφοράς και δη οχήματα με ψυκτικό εξοπλισμό. Τέλος, ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων εμφανίζεται να είναι το κατάστημα ταχυμεταφορών στην περιοχή Θεσσαλονίκης, χωρίς να προκύπτει από πουθενά πώς μεταφέρονταν τα εν λόγω προϊόντα στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας στο επαρχιακής οδού Γιαννιτών - Θεσσαλονίκης.

Σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του όλως ενδεικτικώς σημειώνουμε τα εξής. Η προσφεύγουσα διατείνεται ότι στις προμηθεύτηκε φαρμακευτικά προϊόντα από τον ανωτέρω, όπως αποδεικνύεται από το Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 20.597,01 €, τα οποία μεταφέρθηκαν στην αποθήκη της στην περιοχή των Γιαννιτών, μέσω της εταιρείας ταχυμεταφορών με το Τ.Π.Υ. (ημερομηνία παραλαβής) και εν συνεχεία, κατόπιν διενέργειας ποιοτικού ελέγχου των ως άνωθεν φαρμακευτικών προϊόντων προέβη στην πώλησή τους σε τέσσερις εταιρείες μεταξύ των οποίων και στην εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. (σχετικό το Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 920,95 €) και «.....», Α.Φ.Μ. (σχετικό το Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 1.304,22 €).

Ωστόσο, στο Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 20.597,01 € εκδόσεως του αναφέρεται ώρα αποστολής 15:30 από την Αττική. Στο Τ.Π.Υ. της εταιρείας ταχυμεταφορών, στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά οι αποστολές και οι παραλαβές της προσφεύγουσας (με δική της χρέωση) του εν λόγω μηνός, αναφέρεται ημερομηνία παραλαβής τόπος προέλευσης «.....» – τόπος προορισμού «.....» και ποσό χρέωσης υπηρεσίας 10,10 €.

Στο Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 920,95 € εκδόσεως της προσφεύγουσας αναγράφεται ως τρόπος πληρωμής η αντικαταβολή και ώρα αποστολής 12:33 και στο Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 1.304,22 € εκδόσεως της προσφεύγουσας αναγράφεται ως τρόπος πληρωμής η αντικαταβολή και ώρα αποστολής 15:00 από τα Γιαννιτσα Πέλλας, ενώ στο Τ.Π.Υ. της εταιρείας ταχυμεταφορών αναφέρεται ημερομηνία παραλαβής τόπος προέλευσης «.....» και τόπος προορισμού «.....» και «.....» αντίστοιχα με ποσά χρέωσης υπηρεσίας 4,50 € και 10,84 € αντίστοιχα.

Από τα ανωτέρω δεν προκύπτει τα φάρμακα να μετακινήθηκαν από το στα Γιαννιτσα Πέλλας και αντιστρόφως. Επιπροσθέτως είναι παράδοξο τα τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας να φέρουν ώρα προγενέστερη αυτής του τιμολογίου του προμηθευτή της, όπως και επίσης δεν είναι δυνατόν τα φάρμακα να μετακινούνται από την Αθήνα στη Θεσσαλονίκη από εκεί στα Γιαννιτσα, να πραγματοποιείται ποιοτικός έλεγχος και εν συνεχεία να επιστρέφουν στη Θεσσαλονίκη εντός της ίδιας ημέρας ώστε να αποσταλούν στους πελάτες της προσφεύγουσας

στην περιοχή της Αθήνας. Περαιτέρω είναι ανορθόδοξο επιχειρηματικά, φαρμακευτικά προϊόντα αξίας 20.597,01 €, με συνολική ποσότητα 471 τεμάχια, να μετακινούνται με χρέωση υπηρεσίας 10,10 €.

Ακόμη, σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της όλως ενδεικτικώς επισημαίνουμε τα εξής. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι την προμηθεύτηκε φαρμακευτικά προϊόντα από την ανωτέρω, όπως αποδεικνύεται από το Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 15.247,65 €, τα οποία μεταφέρθηκαν στην αποθήκη της στην περιοχή των Γιαννιτών, μέσω της εταιρείας ταχυμεταφορών με το Τ.Π.Υ. (ημερομηνία παραλαβής) και εν συνεχεία, κατόπιν διενέργειας ποιοτικού ελέγχου των ως άνωθεν φαρμακευτικών προϊόντων προέβη στην πώλησή τους σε τρεις εταιρείες μεταξύ των οποίων και στην εταιρεία «.....», Α.Φ.Μ. (σχετικό το Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 26.450,03 €).

Ωστόσο, στο Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 15.247,65 € εκδόσεως της αναφέρεται ώρα αποστολής 13:00 από την Αττική. Στο Τ.Π.Υ. της εταιρείας ταχυμεταφορών αναφέρεται ημερομηνία παραλαβής τόπος προέλευσης «.....» – τόπος προορισμού «.....» και ποσό χρέωσης υπηρεσίας 5,30 €.

Στο Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας 26.450,03 € εκδόσεως της προσφεύγουσας αναγράφεται ως τρόπος πληρωμής αντικαταβολή και ώρα αποστολής 12:45 από τα Γιαννιτά Πέλλας.

Από τα ανωτέρω, δεν προκύπτει τα φάρμακα να μετακινήθηκαν από το στα Γιαννιτά Πέλλας. Επιπροσθέτως είναι παράδοξο το τιμολόγιο έκδοσης της προσφεύγουσας να φέρει ώρα προγενέστερη αυτής του τιμολογίου του προμηθευτή της, όπως και επίσης δεν είναι δυνατόν τα φάρμακα να μετακινούνται από την Αθήνα στη Θεσσαλονίκη από εκεί στα Γιαννιτά, να πραγματοποιείται ποιοτικός έλεγχος και εν συνεχεία εντός της ίδιας ημέρας να αποστέλλονται στον πελάτη της προσφεύγουσας στην περιοχή της Αθήνας (σχετικός αριθμός αποδεικτικού με ημερομηνία παραλαβής και δαπάνη της εταιρείας «.....»).

Επειδή, όσον αφορά τα τραπεζικά παραστατικά που συνυποβάλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα για τις εξοφλήσεις των φορολογικών στοιχείων, αυτά μόνο αληθοφάνεια μπορούν να προσδώσουν καθόσον ως αποδείχτηκε ανωτέρω ούτε η ίδια η προσφεύγουσα, ούτε οι προμηθευτές της είχαν τη δυνατότητα να εμπορευτούν τα εν λόγω φάρμακα και επιπροσθέτως τα ποσά που μεταφέρονταν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας κατατίθεντο σε μετρητά μεγάλου ύψους εντός της ίδιας ημέρας. Ειδικότερα, ενδεικτικώς αναφέρουμε τα κάτωθι. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις πλήρωσε με τις υπ' αριθ. και επιταγές ποσού 45.000,00 € έκαστη τον, ωστόσο την ίδια ημέρα πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις μετρητών στον λογαριασμό της ποσών 20.000,00 €, 50.000,00 € και 20.000,00 € (δεν προκύπτουν οι ώρες βάσει της προσκομισθείσας κίνησης λογαριασμού), χωρίς να προκύπτει και να δικαιολογείται η κατοχή ποσών μετρητών τέτοιου ύψους από την προσφεύγουσα. Ακόμη, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις κατέβαλε με την υπ' αριθ. επιταγή στον ποσό 85.695,38 € στις 09:33:36, ωστόσο στις 11:11:04 πραγματοποιήθηκε κατάθεση ποσού 95.000,00 € στον τραπεζικό της λογαριασμό και εν συνεχεία

στις 11:33:39 εμφανίζεται να κατέβαλε στον με την υπ' αριθ. επιταγή ποσό 46.500,00 € και στις 11:34:12 με την υπ' αριθ. επιταγή ποσό 46.500,00 €. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι στις πλήρωσε με την υπ' αριθ. επιταγή ποσού 5.271,16 € την, ωστόσο την ίδια ημέρα πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών 5.200,00 € (δεν προκύπτει ακριβής ώρα κατάθεσης βάσει της προσκομισθείσας κίνησης λογαριασμού). Όσον αφορά τους πελάτες στις πραγματοποιήθηκε κατάθεση ποσού 23.979,78 € από την «.....» και την ίδια ημέρα διενεργήθηκε ανάληψη ποσού 25.000,00 €. Ακόμη, στις πραγματοποιήθηκε κατάθεση ποσού 54.225,66 € από την «.....» και την ίδια ημέρα διενεργήθηκε ανάληψη ποσού 40.000,00 €. Βάσει των ανωτέρω, μεγάλα χρηματικά ποσά εμφανίζονται να κατατίθενται την ίδια ημέρα της εξόφλησης των επιταγών των προμηθευτών και μεγάλα χρηματικά ποσά να αναλαμβάνονται την ίδια ημέρα των πληρωμών των πελατών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί πλήρως η ροή του χρήματος.

Περαιτέρω, όσον αφορά τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....», ΑΦΜ η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό. Επιπροσθέτως, είχε επιβληθεί σχετικό πρόστιμο με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, κατά της οποίας σύμφωνα με τα στοιχεία της υπηρεσίας μας δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. 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 υπό κρίση συναλλαγών, πόσο μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτρια (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για μη αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικών τιμολογίων, καλοπιστία της ως λήπτρια και πραγματοποίηση των συναλλαγών απορρίπτεται ως ουσία και νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος

δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... ».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.2690/2000 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. 4. Το δικαίωμα των παραγράφων 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου (άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων παρατίθεντο εκτενή αποσπάσματα από

τις εκθέσεις ελέγχου που αφορούσαν τους εκδότες των υπό κρίση τιμολογίων στις οποίες ερείδεται η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας τις απόψεις τις με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημά της, που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή, χωρίς ωστόσο να μεταβληθεί το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε γραπτό αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ για χορήγηση επιπλέον στοιχείων ή εγγράφων της υπόθεσης για πρώτη φορά στις01.2021 και ενώ είχε εκδοθεί η προσβαλλόμενη οριστική πράξη. Η φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε στο αίτημα, κοινοποιώντας τις σχετικές εκθέσεις στην προσφεύγουσα στις01.2021.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ απέστειλε το με αριθμό πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρο 14 Ν. 4174/2013), με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση κατοικίας του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας επιχείρησης (αρ. συστημένου RE.....GR), επί της οδού στην Αττικής, καθώς και στην έδρα της επιχείρησης στο Γιαννιτσών – Θεσσαλονίκης η οποία και παραλήφθηκε. Ακολούθως απέστειλε το με αριθμό πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (άρθρο 14 Ν. 4174/2013), με συστημένη επιστολή, στη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας επιχείρησης, στο Γιαννιτσών –

Θεσσαλονίκης, καθώς και στον νόμιμο εκπρόσωπο (διαχειριστή) της, στην δηλωμένη διεύθυνση της κατοικίας του στην οδό στη Θεσσαλονίκη (ο διαδέχτηκε τον, ως διαχειριστής της προσφεύγουσας). Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα παροχής πληροφοριών και έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής τα βιβλία και στοιχεία της για την υπό κρίση φορολογική περίοδο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αποστολής αιτήματος πρόσκλησης προσκόμισης στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 (διαχειριστικής περιόδου 27/12/2013-31/12/2014)

Διαφορά φόρου	558.384,80€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	621.593,96€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.179.978,76€

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