



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.12.2024

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

Αριθμός απόφασης: 2491

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των α) υπ' αριθ.,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου

εισοδήματος φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα και β) υπ' αριθ.,,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) υπ' αριθ.,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα και β) υπ' αριθ.,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

9. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

10. Τις με ημερομηνία κατάθεσης δικαστικές προσφυγές κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

11. Τις υπ' αριθ. και Αποφάσεις του ΣΤ' Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.

12. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/..... κλήση προς ακρόαση.

13. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/..... αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο.

14. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/..... αποστολή συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

15. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου και της αρμόδιας Προϊσταμένης του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο παρόν σχέδιο της απόφασης.

16. Την εισήγηση του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης, η οποία δεν έγινε αποδεκτή.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης 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 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών κεντρικής θέρμανσης φόρος ποσού 382.290,06 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 191.145,03 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 573.435,09 €, κατόπιν α) καταλογισμού λογιστικής διαφοράς ποσού 927.826,86 € που αφορά σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά και β) διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 475.696,00 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκε το σύνολο των καθαρών κερδών των προαναφερθεισών εταιρειών).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 173.521,73 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 86.760,87 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 260.282,60 €, κατόπιν α) καταλογισμού λογιστικής διαφοράς ποσού 186.675,87 € που αφορά σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά και β) διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 444.705,37 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκε το σύνολο των καθαρών κερδών των προαναφερθεισών εταιρειών).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 131.084,24 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 65.542,12 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 196.626,36 €, κατόπιν α) καταλογισμού λογιστικής διαφοράς ποσού 9.425,13 € λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης σε σχέση με τα δεδομένα των βιβλίων και β) διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 467.479,25 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκε το σύνολο των καθαρών κερδών των προαναφερθεισών εταιρειών).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 96.394,37 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 48.197,19 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών

για καταβολή ποσού 144.591,56 €, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 325.047,41 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκε το σύνολο των καθαρών κερδών των προαναφερθεισών εταιρειών).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 209.270,22 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 104.635,11 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 313.905,33 €, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 830.664,77 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την Βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκε το σύνολο των καθαρών κερδών των προαναφερθεισών εταιρειών).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 942.725,15 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013 ποσού 330.305,48 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.273.030,63 €, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 4.098.805,01 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκαν οι πωλήσεις των προαναφερθεισών εταιρειών στην Ελλάδα).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.250.082,57 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013 ποσού 625.041,32 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 1.875.123,89 €, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 5.283.110,19 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκαν οι πωλήσεις των προαναφερθεισών εταιρειών στην Ελλάδα).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.615.720,48 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013 ποσού 807.860,24 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 2.423.580,72 €, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 6.732.168,62 €, οι οποίες

αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκαν οι πωλήσεις των προαναφερθεισών εταιρειών στην Ελλάδα).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 0,02 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.929.245,91 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013 ποσού 964.622,96 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 2.893.868,87 €, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 8.024.319,04 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκαν οι πωλήσεις των προαναφερθεισών εταιρειών στην Ελλάδα).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 2.105.237,05 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013 ποσού 1.052.618,52 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.157.855,57 €, κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνητές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού 8.771.821,00 €, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης προς την βουλγαρική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No και την ολλανδική εταιρεία με την επωνυμία «.....», VAT No (ως τεχνητές διευθετήσεις λήφθηκαν οι πωλήσεις των προαναφερθεισών εταιρειών στην Ελλάδα).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Μη νόμιμη διένεργεια ελέγχου. Παραβάσεις ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Κατ' ουσίαν παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Μη κοινοποίηση πρόσκλησης βιβλίων και στοιχείων.

2) Άρνηση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Συνεργασία της εταιρείας με τις αλλοδαπές εταιρείες βάσει νομίμων και εμπροθέσμως κατατεθέντων συμφωνητικών παροχής υπηρεσιών. Πραγματική εισαγωγή του συνόλου των εμπορευμάτων από χώρες της Ε.Ε.. Πραγματικές πωλήσεις της εταιρείας στην Ελλάδα. Κανένα φορολογικό πλεονέκτημα. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου ουσιαστικά αποδεικνύουν ότι οι επιχειρήσεις στη Βουλγαρία και την

Ολλανδία αποτελούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις και για αυτό το λόγο τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για κάθε έτος.

3) Εσφαλμένη φορολόγηση του συνόλου των κερδών των αλλοδαπών εταιριών στην Ελλάδα. Τα εν λόγω κέρδη πιθανόν να έχουν πραγματοποιηθεί και από άλλες δραστηριότητες των αλλοδαπών εταιριών στις χώρες εγκατάστασής τους, με τις οποίες η εταιρία ουδεμία ανάμιξη είχε. Εσφαλμένα ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τον φόρο εκροών, χωρίς να τροποποιεί αντίστοιχα τον φόρο εισροών. Δεν είναι δυνατόν να θεωρείται ότι πώλησε τα εμπορεύματα στο εσωτερικό στην Ελλάδα, καθώς οι αλλοδαπές είναι εταιρίες που κρίνονται από τον έλεγχο ως «φαντάσματα», αλλά να μην γίνεται για τον ίδιο λόγο δεκτό ότι με κάποιο τρόπο απέκτησε τα εν λόγω εμπορεύματα, προκειμένου να μπορέσει να τα πωλήσει. Προέβη στην αγορά των εν λόγω εμπορευμάτων (pellet) από εταιρίες που εδρεύουν σε χώρες της ΕΕ παραγωγούς pellet (ως γνωστόν η Ελλάδα δεν παράγει pellet, αλλά εισάγει).

4) Σύναψη ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας – Βουλγαρίας και Ελλάδας – Ολλανδίας. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που οι εν λόγω εταιρείες κατέβαλαν στην αλλοδαπή, από τον συνολικά καταλογιζόμενο σε βάρος της. Οι εταιρίες νόμιμα φορολογήθηκαν στις χώρες τους.

5) Εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των ετών 2015 και 2016 και εκδόθηκε η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου για τη μη προσκόμιση των εν λόγω στοιχείων (για την οποία έχει κατατεθεί ενδικοφανής προσφυγή). Τα εν λόγω στοιχεία έχουν προσκομιστεί με το σημείωμα διαπιστώσεων.

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

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (ΣΤ΄ Τμήμα Τριμελές) με την υπ' αριθ. απόφασή του επί της δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την, ακύρωσε την τεκμαιρόμενη απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας της/..... ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το μέρος που αφορά στις,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης επισημαίνονται τα εξής:

«... Επειδή, σε περίπτωση που με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομισθούν νέα στοιχεία ή αναφερθούν σε αυτή νέα πραγματικά περιστατικά, καθίσταται υποχρεωτική η κλήση του προσώπου που την έχει ασκήσει σε ακρόαση από το αρμόδιο να επιληφθεί της προσφυγής αυτής όργανο της Δ.Ε.Δ., η κλήση δε αυτή αποτελεί ουσιώδη τύπο της ενδικοφανούς διαδικασίας, η παράλειψη του οποίου καθιστά ακυρωτέα την επί της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση (ρητή ή σιωπηρή), διότι, υπό τις προϋποθέσεις αυτές, μόνο δια της κλήσης του υποχρέου εξυπηρετείται ο

σκοπός για τον οποίο θεσπίστηκε με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου η ενδικοφανής προσφυγή, δηλαδή η επανεξέταση από τη φορολογική Διοίκηση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του, ώστε είτε να επιλυθεί το πρόβλημα ταχέως από την ίδια τη Διοίκηση είτε, τουλάχιστον, να εκκαθαριστούν επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, αφενός να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και αφετέρου να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της οικείας ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιο της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου (πρβλ. ΣτΕ 432/2020, 2465/2018). Με τα δεδομένα αυτά, ενόψει της επίκλησης και προσκόμισης από την προσφεύγουσα, με την/..... ενδικοφανή προσφυγή και τα, και συμπληρωματικά επ' αυτής υπομνήματα, των αναφερόμενων στις σκέψεις 6 και 7 στοιχείων, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου, το αρμόδιο να επιληφθεί της προαναφερόμενης ενδικοφανούς προσφυγής όργανο της Δ.Ε.Δ. είχε υποχρέωση, κατ' εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, αλλά και κατά την ρητή προς τούτο αίτηση της τελευταίας που περιλαμβάνεται κατά τα ανωτέρω στην ενδικοφανή προσφυγή της, να καλέσει αυτήν σε ακρόαση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της και επομένως η παράλειψη της αρχής να προβεί στις απαραίτητες προς τούτο ενέργειες συνιστά παράβαση των διατάξεων αυτών. Η παράβαση δε αυτή αποτελεί νόμιμο λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης σιωπηρής απορριπτικής απόφασης, ο οποίος λυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, επαναλαμβάνοντας τους ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. με το δικόγραφο της υπό κρίση προσφυγής, εξέθεσε τους λόγους τους οποίους θα προέβαλε, αν είχε κληθεί ενώπιον της Δ.Ε.Δ., ενώ η βλάβη που υφίσταται από την παράλειψη αυτή της Δ.Ε.Δ. είναι προφανής στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι δεν δύναται να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο, παρά μόνο με την ακύρωση της εν λόγω απόφασης της ανωτέρω Διεύθυνσης.

Επειδή, κατόπιν τούτων η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη από τη Δ.Ε.Δ. της/..... ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων και κατά των,,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, να αναπεμφθεί δε η υπόθεση στη Δ.Ε.Δ., στην οποία θα καταστεί εκ νέου εκκρεμής η ενδικοφανής αυτή προσφυγή, προκειμένου στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας να κληθεί η προσφεύγουσα σε ακρόαση από το αρμόδιο να επιληφθεί της προσφυγής αυτής όργανο της ίδιας Διεύθυνσης και να εξεταστεί, ακολούθως, η βασιμότητα των προβαλλόμενων με αυτή λόγων, μετά από την εκτίμηση και των αναφερόμενων στην ενδικοφανή προσφυγή και τα, και συμπληρωματικά υπομνήματα νέων στοιχείων και την αξιολόγηση των διευκρινίσεων και εξηγήσεων, που θα δοθούν από την τελευταία, κατά την άσκηση του δικαιώματος της ακρόασης. ...»

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (ΣΤ΄ Τμήμα Τριμελές) με την υπ' αριθ. απόφασή του επί της δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την, ακύρωσε την τεκμαιρόμενη απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το μέρος που αφορά στις,,, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης επισημαίνονται τα εξής:

«... Επειδή, σε περίπτωση που με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομισθούν νέα στοιχεία ή αναφερθούν σε αυτή νέα πραγματικά περιστατικά, καθίσταται υποχρεωτική η κλήση του προσώπου που την έχει ασκήσει σε ακρόαση από το αρμόδιο να επιληφθεί της προσφυγής αυτής όργανο της Δ.Ε.Δ., η κλήση δε αυτή αποτελεί ουσιώδη τύπο της ενδικοφανούς διαδικασίας, η παράλειψη του οποίου καθιστά ακυρωτέα την επί της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση (ρητή ή σιωπηρή), διότι, υπό τις προϋποθέσεις αυτές, μόνο δια της κλήσης του υποχρέου εξυπηρετείται ο σκοπός για τον οποίο θεσπίστηκε με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου η ενδικοφανής προσφυγή, δηλαδή η επανεξέταση από τη φορολογική Διοίκηση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του, ώστε είτε να επιλυθεί το πρόβλημα ταχέως από την ίδια τη Διοίκηση είτε, τουλάχιστον, να εκκαθαριστούν επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, αφενός να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και αφετέρου να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της οικείας ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιο της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου (πρβλ. ΣτΕ 432/2020, 2465/2018). Με τα δεδομένα αυτά, ενόψει της επίκλησης και προσκόμισης από την προσφεύγουσα, με την /..... ενδικοφανή προσφυγή και τα, και συμπληρωματικά επ' αυτής υπομνήματα, των αναφερόμενων στις σκέψεις 6 και 7 στοιχείων, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου, το αρμόδιο να επιληφθεί της προαναφερόμενης ενδικοφανούς προσφυγής όργανο της Δ.Ε.Δ. είχε υποχρέωση, κατ' εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, αλλά και κατά την ρητή προς τούτο αίτηση της τελευταίας που περιλαμβάνεται κατά τα ανωτέρω στην ενδικοφανή προσφυγή της, να καλέσει αυτήν σε ακρόαση προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της και επομένως η παράλειψη της αρχής να προβεί στις απαραίτητες προς τούτο ενέργειες συνιστά παράβαση των διατάξεων αυτών. Η παράβαση δε αυτή αποτελεί νόμιμο λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης σιωπηρής απορριπτικής απόφασης, ο οποίος λυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, επαναλαμβάνοντας τους ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Δ.Ε.Δ. με το δικόγραφο της υπό κρίση προσφυγής, εξέθεσε τους λόγους τους οποίους θα προέβαλε, αν είχε κληθεί ενώπιον της Δ.Ε.Δ., ενώ η βλάβη που υφίσταται από την παράλειψη αυτή της Δ.Ε.Δ. είναι προφανής στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι δεν δύναται να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο, παρά μόνο με την ακύρωση της εν λόγω απόφασης της ανωτέρω Διεύθυνσης.

Επειδή, κατόπιν τούτων η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη από τη Δ.Ε.Δ. της/..... ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων και κατά των,,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, να αναπεμφθεί δε η υπόθεση στη Δ.Ε.Δ., στην οποία θα καταστεί εκ νέου εκκρεμής η ενδικοφανής αυτή προσφυγή, προκειμένου στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας να κληθεί η προσφεύγουσα σε ακρόαση από το αρμόδιο να επιληφθεί της προσφυγής αυτής όργανο της ίδιας Διεύθυνσης και να εξεταστεί, ακολούθως, η βασιμότητα των προβαλλόμενων με αυτή λόγων, μετά από την εκτίμηση και των αναφερόμενων στην ενδικοφανή προσφυγή και τα, και συμπληρωματικά υπομνήματα νέων στοιχείων και την αξιολόγηση των διευκρινίσεων και εξηγήσεων, που θα δοθούν από την τελευταία, κατά την άσκηση του δικαιώματος της ακρόασης. ...»

Η Υπηρεσία μας απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ με θέμα «Επιστροφή φακέλου», προκειμένου η ως άνω φορολογική αρχή να μας αποστείλει τον πλήρη διοικητικό φάκελο, κατόπιν της έκδοσης των υπ' αριθ. και αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΣΤ' Τριμελές) που αφορούν την προσφεύγουσα. Η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ με το υπ' αριθ. πρωτ. (αριθ. εισερχομένου) απέστειλε τον σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας, ενώ μας ενημέρωσε ότι το CD και τα λοιπά έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα έχουν διαβαστεί στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης με τους διοικητικούς φακέλους επί των και προσφυγών.

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΣΤ' Τριμελές) με θέμα «Επιστροφή φακέλου», προκειμένου το ως άνω Δικαστήριο να μας αποστείλει τον πλήρη φάκελο (CD και λοιπά έγγραφα), προκειμένου να τεθούν στη διάθεσή μας όλα τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, για την επανεξέταση του συνόλου των στοιχείων της ενδικοφανούς προσφυγής, ώστε να εκδώσουμε αποφάσεις σύμφωνα με το διατακτικό των υπ' αριθ. και αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης που αφορούν την προσφεύγουσα. Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθ. (αριθ. εισερχομένου) έγγραφο μας διαβίβασε δύο (2) μαύρα κουτιά, με στοιχεία της προσφεύγουσας που αφορούν στις και προσφυγές, επί των οποίων έχουν εκδοθεί οι υπ' αριθ. και αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Ως προς την κλήση προς ακρόαση

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83. ...

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1076/2024 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 - Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της

πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του Ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του Ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α. 1068/29.04.2024 (Β' 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

Άρθρο 3 - Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους: ... β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου», και αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τα ως άνω πρόσωπα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Εφόσον έχει δηλωθεί διεύθυνση email Βοηθού Εκπλήρωσης, η ηλεκτρονική ειδοποίηση δύναται να αποστέλλεται και στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του Βοηθού Εκπλήρωσης κατά τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1025/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Για την περίπτωση των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου εκπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου.

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την

αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Υπηρεσία μας κοινοποίησε ηλεκτρονικά την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/..... κλήση προς ακρόαση στην προσφεύγουσα (η οποία σύμφωνα με το σύστημα TAXIS – υποσύστημα μητρώου είναι ενεργή επιχείρηση), με αριθ. καταχώρισης ψηφιακής κοινοποίησης, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για την απόδειξη των προβαλλόμενων λόγων με την με αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανή προσφυγή, τα με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/....., Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... και Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικά επ’ αυτής υπομνήματα και σχετικά με τα συνυποβαλλόμενα νέα στοιχεία. Η ως άνω κλήση προς ακρόαση αναρτήθηκε στο taxisnet, στις και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την ίδια ημέρα. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ., η κοινοποίησή της συντελέστηκε την06.2024 καθόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής, ενώ η πραγματική ημερομηνία ανάγνωσης είναι η07.2024. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε έως την έκδοση της παρούσας απόφασης στην προαναφερθείσα κλήση προς ακρόαση.

Ως προς τον πρώτο και πέμπτο 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 ν. 4174/2013, που ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ... 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 14 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών 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. ...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου,

συντάχθηκε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει των άρθρων 28 και 62 του Ν.4174/2013, καθώς και οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Ιωνίας προκειμένου να γίνει η κοινοποίηση τους με το υπ' αριθμ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Κοινοποιήθηκαν όλα τα παραπάνω στις στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ στον διαχειριστή της προσφεύγουσας προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. 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, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι, στα πλαίσια ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ζήτησε με την με αριθμό πρόσκληση, την προσκόμιση όλων των δικαιολογητικών των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ετών 2015-2019 (INVOICE προμηθευτή, CMR μεταφορέα, τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών) από τον ΑΦΜ, καθώς όλα τα ΑΦΜ για τα οποία προκύπταν διαφορές στο υποσύστημα vies (δόθηκε στην προσφεύγουσα σχετική κατάσταση). Ωστόσο, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εν μέρει στην πρόσκληση προσκομίζοντας τα δικαιολογητικά ενδοκοινοτικών συναλλαγών μόνο με τον ΑΦΜ και μόνο για τα έτη 2017-2019, τα οποία και κατάσχεσε ο έλεγχος με την με αριθμό έκθεση κατάσχεσης και σύμφωνα με την με αριθμό σχετική εντολή του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και μη κοινοποίησης πρόσκλησης βιβλίων και στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρεται ότι: «Άρθρο 47^Α Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.)

1. Τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.) είναι Περιφερειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες και ο επιχειρησιακός στόχος τους είναι ο εντοπισμός και η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και εν γένει κάθε μορφής απάτης σε βάρος των φορολογικών εσόδων.

2.- Τα ΕΛ.ΚΕ. ασκούν την καθ' ύλην αρμοδιότητά τους, στα πλαίσια της χωρικής τους αρμοδιότητας, η οποία είναι η κατωτέρω: ...

ε) Στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, Λαγκαδά, Κιλκίς και Ιωνίας Θεσσαλονίκης, όπως εκάστοτε ισχύει.

στ) Στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, Ζ Θεσσαλονίκης και Καλαμαριάς, όπως εκάστοτε ισχύει.

3. Κάθε ΕΛ.ΚΕ., με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων

Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), έχει αρμοδιότητα για φορολογουμένους που υπάγονται σε Δ.Ο.Υ. της χωρικής του αρμοδιότητας και για φορολογουμένους, οι οποίοι υπάγονται ως προς την καθ' ύλην αρμοδιότητα, σε Δ.Ο.Υ. της χωρικής του αρμοδιότητας, καθώς και για φορολογουμένους που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης κατά το μέρος που αντιστοιχεί στη χωρική του αρμοδιότητα, με βάση την τελευταία δηλωθείσα στο Μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης έδρα ή μόνιμη εγκατάστασή τους. Επίσης, με την επιφύλαξη του προηγούμενου εδαφίου, το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έχει αρμοδιότητα και για τους φορολογουμένους που υπάγονται στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και Εναλλακτικής Φορολόγησης Φορολογικών Κατοίκων Ημεδαπής. Επιπλέον, το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και για τους φορολογουμένους που υπάγονται στη Δ.Ο.Υ. Πλοίων. ...»

Επειδή, κατόπιν άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.ΝΥ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα πρόσθετων λόγων επικαλέστηκε και προσκόμισε βιβλία και φορολογικά στοιχεία των ετών 2015 και 2016.

Επειδή, με την υπ' αριθ. πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας αποστείλαμε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ καθώς δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τον έλεγχο που διενήργησε για την εν λόγω υπόθεση προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η εν λόγω φορολογική αρχή δεν απέστειλε σχετικό πόρισμα στην Υπηρεσία μας, ούτε επέστρεψε τα προαναφερθέντα προσκομισθέντα στοιχεία.

Επειδή, με την Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περιήλθε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας απέστειλε την υπ' αριθ. πράξη αναπομπής στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκειμένου να εξετάσει τα εν λόγω στοιχεία ως προς τον καταλογισμό λογιστικών διαφορών ποσού 927.826,86 € για το φορολογικό έτος 2015 και ποσού 186.675,87 € για το φορολογικό έτος 2016 στη φορολογία εισοδήματος, που αφορά σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά, όπως αναφέρεται στην ενότητα 7.2. ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (σελ.) της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, και εν προκειμένω να κρίνει αν από τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.ΝΥ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), ώστε οι σχετικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις να αναγνωριστούν φορολογικά ως εκπιπτόμενες.

Επειδή, το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/..... (Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/.....)

έγγραφο συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που απέστειλε στην Υπηρεσία μας και βασιζόμενο στα προσκομισθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία και συγκεκριμένα: α) γενικό ημερολόγιο, β) ισοζύγιο αναλυτικών καθολικών για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 καθώς και εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (παραστατικά πωλήσεων, αγορών, δαπανών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) και γ) ηλεκτρονικά αντίγραφα (extrait) σε έντυπη μορφή των κινήσεων των λογαριασμών της και Πειραιώς και κατέληξε στο πόρισμα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) σχετικά με την αναγνώριση στη φορολογία εισοδήματος των υπό κρίση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ως εκπιπτόμενων για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016. Συγκεκριμένα στο ως άνω έγγραφο σημειώνονται τα ακόλουθα: «

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Εξετάστηκαν τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και εν συνεχεία, καθώς δεν υπήρχαν τα αποδεικτικά πληρωμής τους, επεξεργάστηκαν οι προσκομισθείσες κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, προκειμένου να συσχετιστούν οι πληρωμές των τιμολογίων με τα εμφανιζόμενα στους τραπεζικούς λογαριασμούς εξερχόμενα εμβάσματα.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτουν τα ακόλουθα:

1) Από την κατάσταση της αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού της με **αρ.** προκύπτουν για τη περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2016 οι κάτωθι χρεώσεις με αιτιολογία «Εμβάσματα εξωτερικού»:

ΕΤΟΣ 2015

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Αρ. Λογαριασμού	Συνολικό Ποσό
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		333.204,59€

ΕΤΟΣ 2016

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Αρ. Λογαριασμού	Συνολικό Ποσό
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		47.363,36€

2) Από την κατάσταση της αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού της με **αρ.** προκύπτουν για τη περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2016 οι κάτωθι χρεώσεις με αιτιολογία «Εμβάσματα εξωτερικού»:

ΕΤΟΣ 2015

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Αρ. Λογαριασμού	Συνολικό Ποσό
ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		415.636,76€

ΕΤΟΣ 2016

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Αρ. Λογαριασμού	Συνολικό Ποσό
------------	-----------------	---------------

ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		20.671,51€
----------------------	-------	------------

3) Από την κατάσταση της αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού της με **αρ.** προκύπτουν για τη περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2016 οι κάτωθι χρεώσεις:

ΕΤΟΣ 2015

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Ποσό
ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	6.715,75€
ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ "....."	50.688,20€
ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ "....."	51.718,48€
ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ "....."	154.206,85€
ΣΥΝΟΛΟ	263.329,28€

ΕΤΟΣ 2016

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	Ποσό
ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	7.229,99€
ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ "....."	36.005,29€
ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟ ΕΜΒΑΣΜΑ "....."	89.811,93€
ΣΥΝΟΛΟ	133.047,21€

Συνοψίζοντας, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι έχουν πραγματοποιηθεί εξερχόμενα εμβάσματα συνολικής αξίας:

- Για το έτος 2015 : **1.012.170,63 €**
- Για το έτος 2016 : **201.082,08 €**

Λόγω του γεγονότος ότι, στη δοθείσα από τις Τράπεζες περιγραφή και αιτιολογία συναλλαγής, δεν προκύπτουν σε αρκετές περιπτώσεις οι αποδέκτες των εμβασμάτων, πραγματοποιήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος εκείνων των εμβασμάτων, τα οποία, βάσει αξίας, αντιπροσωπεύουν ένα ικανό δείγμα για τη διαμόρφωση της τελικής γνώμης του ελέγχου, με τις αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές, όπως αποτυπώνονται στα βιβλία της προσφεύγουσας, όπου διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω εμβάσματα αφορούν σε εξοφλήσεις, είτε τμηματικές (έναντι) είτε ολικές, των τιμολογίων που αναφέρονται στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των προαναφερομένων ο έλεγχος κρίνει ότι, πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) σχετικά με την αναγνώριση στη φορολογία εισοδήματος των υπό κρίση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ως εκπιπτόμενες για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.»

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 οριζόταν 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 Ν.4174/2013 οριζόταν 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 Ν.4174/2013 οριζόταν 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, 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, ερειδόμενη 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 πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά

αποτελούν 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, με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018, οριζόταν ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2019, οριζόταν ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με την Ε. 2167/2019, διευκρινίζεται ότι: «Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του Ν. 4607/2019 , με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών -Θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του Ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.). ...

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι. ...

9. Ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του Ν.4174/2013 σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4607/2019 διευκρινίσθηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.ρ. Principle Purpose Test), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε

περίπτωση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ. και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11) του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων. Εντός της Ένωσης, οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει την πιο αποτελεσματική από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. Επιπλέον, είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά τους σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επιβάλουν ποινές σε περίπτωση εφαρμογής των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων. Όταν αξιολογούν αν μια συμφωνία πρέπει να θεωρηθεί μη γνήσια, θα πρέπει να είναι δυνατό για τα κράτη μέλη να εξετάζουν όλους τους βάσιμους οικονομικούς λόγους, περιλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων.

Περαιτέρω, στο άρθρο 6 της προαναφερθείσας οδηγίας αναφέρεται ότι: «1. Για τον υπολογισμό της εταιρικής φορολογικής οφειλής, το κράτος μέλος δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, και συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, δεν είναι γνήσιες. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. 2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. 3. Όταν διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων δεν λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 1, η φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτουν τα κάτωθι:

- Υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της προσφεύγουσας και των «αλλοδαπών» εταιριών «.....-VAT BG.....» ΚΑΙ «.....-VAT». Σκοπός ίδρυσης των αλλοδαπών εταιριών είναι η φοροδιαφυγή στο εισόδημα και στον Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας.

- Ο μοναδικός εταίρος της βουλγάρικης εταιρίας «.....», ήταν και μέλος της προσφεύγουσας μέχρι την ημερομηνία ίδρυσης της πρώτης. Η αποχώρησή του από την ελληνική επιχείρηση ταυτίζεται με την ίδρυση της βουλγάρικης εταιρίας, είναι μόνο τυπική και κατά τα έτη 2015-2019 η παρουσία του στην Ελλάδα και στην ελληνική επιχείρηση ήταν συνεχής. Το αντικείμενο δραστηριότητας της βουλγάρικης εταιρίας είναι ακριβώς το ίδιο με το αντικείμενο δραστηριότητας της ελληνικής γεγονός που διευκολύνει την άσκηση της διοίκησης και των δύο εταιριών από τα ίδια πρόσωπα. Η βουλγάρικη εταιρία απασχόλησε μόλις έναν εργαζόμενο και μάλιστα με την ειδικότητα του «τεχνικού γραμματέα», γεγονός που καταδεικνύει ότι ήταν αδύνατη η οποιαδήποτε άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, πολύ δε περισσότερο ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν συναλλαγές ύψους 30.441.648,00€ όπως προκύπτει από την απάντηση των φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας. Δεν διέθετε φορτηγά μεταφορικά μέσα. Ο, βάσει καταστατικού, είναι ο δικαιούχος κίνησης λογαριασμού της «.....» που ανοίχτηκε σε τραπεζικό ίδρυμα της Ελλάδας. Οι πληρωμές των τιμολογίων της βουλγάρικης επιχείρησης από τους Έλληνες πελάτες της, γίνονταν στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό στην Ελλάδα. Από την πληθώρα των κινήσεων χρεώσεων (τα έτη 2015-2019 καταγράφονται 6.348 κινήσεις πιστώσεων που αφορούν καταβολές από ελληνικές επιχειρήσεις –πελάτες της βουλγάρικης εταιρίας, με συνολικό ποσό πιστώσεων 20.164.425,45€), αναλήψεων (τα έτη 2015-2019 καταγράφονται 1.180 κινήσεις που αφορούν κυρίως πληρωμές προμηθευτών με συνολικό ποσό χρεώσεων 17.359.804,32€) του λογαριασμού και τις αντίστοιχες χρονολογίες που αποτυπώνονται στην αναλυτική κίνηση του εν λόγω λογαριασμού (ρητή αναγραφή των στοιχείων του στο πεδίο «αιτιολογία των κινήσεων» στην στήλη των χρεώσεων του εν λόγω λογαριασμού), αποδεικνύεται ότι η φυσική του παρουσία στην Ελλάδα είναι συνεχής, συνάγεται ότι ο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, κάτι το οποίο επαληθεύεται και από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που ο ίδιος υπέβαλε, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

- Οι εταίροι της ολλανδικής εταιρίας «.....», και είναι παράλληλα και μέλη της προσφεύγουσας (ο δεύτερος μέχρι την ημερομηνία ίδρυσης της βουλγάρικης εταιρίας «.....»). Από την απάντηση των φορολογικών αρχών της Ολλανδίας σε σχετικό ερώτημα της ελληνικής ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι στον ισολογισμό δεν περιέχονται στοιχεία ενεργητικού και στον λογαριασμό αποτελεσμάτων δεν περιλαμβάνονται έξοδα προσωπικού. Περαιτέρω, οι διευθύνσεις στο και τη αφορούν και τα δύο γραφεία και δεν υπάρχει χώρος αποθήκευσης.

- Οι πελάτες των αλλοδαπών επιχειρήσεων είναι κατά 90% ελληνικές επιχειρήσεις, κάτι που καταδεικνύει και τον λόγο που αυτές δημιουργήθηκαν από τα μέλη της προσφεύγουσας, ήτοι προκειμένου να τιμολογούν οι αλλοδαπές επιχειρήσεις τις ελληνικές.

- Ο τόπος άσκησης της διοίκησης τους, ο τόπος λήψης των επιχειρηματικών αποφάσεων και ο τόπος τήρησης των βιβλίων των δύο αλλοδαπών εταιριών είναι η έδρα της προσφεύγουσας στην Ελλάδα. Η έδρα και το υπαλληλικό προσωπικό καθώς και η τεχνική υποδομή της προσφεύγουσας χρησιμοποιούνται και για τις ανάγκες των «αλλοδαπών»

επιχειρήσεων. Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις δεν διέθεταν την υποδομή, τα κεφάλαια (το κεφάλαιο της βουλγάρικης εταιρίας ανέρχεται σε 1.500,00 € και το κεφάλαιο της ολλανδικής εταιρίας ανέρχεται σε 300,00 €), το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν αυτόνομα τον όγκο των συναλλαγών που αποτυπώνεται στις δηλώσεις τους

- Κατά τον μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι στον server που ήταν εγκαταστημένος στον χώρο της επιχείρησης και ειδικότερα στο mail που ήταν εγκατεστημένο στον Η/Υ στο πρόγραμμα outlook, περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί “accounts” 1) και 2) και Ο χειρισμός-διαχείριση των λογαριασμών (accounts) γινόταν από τον συγκεκριμένο Η/Υ και φυσικά από τα μέλη της προσφεύγουσας ή τους υπαλλήλους αυτής κατ’ εντολή τους. Το περιεχόμενο των e-mail που βρέθηκαν στον server της προσφεύγουσας, αλλά και το περιεχόμενο των e-mail που βρέθηκαν εκτυπωμένα και κατασχέθηκαν, αποδεικνύει ότι η διαχείριση των πωλήσεων της βουλγάρικης επιχείρησης «.....-VAT» και της ολλανδικής επιχείρησης «.....-VAT», γινόταν κατά το χρονικό διάστημα (2015-2019) στην έδρα της προσφεύγουσας ελληνικής επιχείρησης από τα μέλη της, μέσω των προαναφερόμενων λογαριασμών.

- Περαιτέρω, κατά τον ως άνω μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, βρέθηκε και κατασχέθηκε από τα γραφεία όπου εργάζονταν υπάλληλοι της προσφεύγουσας, πλήθος πρωτότυπων παραστατικών (invoice, cmr, κ.λ.π) τα οποία αφορούσαν αποκλειστικά την βουλγάρικη επιχείρηση «.....». Στον ίδιο χώρο βρέθηκαν και κατασχέθηκαν πρωτότυπα παραστατικά που αφορούσαν την επιχείρηση «.....-VAT no». Τα στοιχεία αυτά αποτελούν για κάθε τρίτο μη αντισυμβαλλόμενο απόρρητα φορολογικά στοιχεία. Στα παραστατικά αυτά δεν ήταν αντισυμβαλλόμενη η προσφεύγουσα ελληνική επιχείρηση.

- Επιπροσθέτως, στην έδρα της προσφεύγουσας βρέθηκαν και κατασχέθηκαν τέσσερις (4) σφραγίδες αλλοδαπών επιχειρήσεων, στην κεφαλίδα των οποίων αναγράφονταν τα παρακάτω στοιχεία α) «..... --VAT no» (1^η σφραγίδα), β) «.....- ΚνΚ no- VAT No» (2^η σφραγίδα), γ) «..... – Bulgaria VAT» (3^η σφραγίδα) και δ) «..... - VAT No BG.....» (4^η σφραγίδα).

- Ο με την ιδιότητα του προϊστάμενου της αποθήκης της εταιρίας «.....» στη ΒΙ.ΠΕ.Θ. Σίνδου, δήλωσε εγγράφως ότι δεν υπάρχει συμφωνητικό αποθήκευσης με την προσφεύγουσα αλλά μόνο με την εταιρία «.....». Από τα όσα με ατομική ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις κατέγραψε ο προϊστάμενος της αποθήκης της εταιρίας «.....» στην ΒΙ.ΠΕ.Θ. Σίνδου, συνάγεται ότι τόσο τα μέλη προσφεύγουσας α) και β), όσο και ο μοναδικός μέτοχος της «.....», είχαν καθ’ όλη την διάρκεια της δραστηριότητας της βουλγάρικης εταιρίας παρουσία στα γραφεία της ελληνικής επιχείρησης και ενεργή συμμετοχή στην διαδικασία αποθήκευσης των εμπορευμάτων της βουλγάρικης εταιρίας στις αποθήκες της εταιρίας logistics «.....» καθώς και στην διαδικασία εξαγωγής-εξόδου των εμπορευμάτων, κατά τον έλεγχο, από αυτές με σκοπό την πώληση σε ελληνικές επιχειρήσεις. Όλη αυτή η διαδικασία καταδεικνύει ότι οι τρεις επιχειρήσεις «.....», «.....» και «.....» λειτουργούν ως μία επιχείρηση υπό την

καθοδήγηση των μελών της ελληνικής (..... και) και του ο οποίος είχε μόνιμη παρουσία στην έδρα της ελληνικής επιχείρησης.

- Επιπροσθέτως, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων παραστατικών (CMR) που προσκομίστηκαν ως δικαιολογητικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της προσφεύγουσας από την «.....», προέκυψε ότι αποτυπώνουν στο σύνολό τους εσωτερική διακίνηση εμπορευμάτων σε αποθηκευτικό χώρο εταιρίας logistics. Τα υπό κρίση παραστατικά δεν αποτυπώνουν σε καμία περίπτωση φυσική μεταφορά εμπορευμάτων από χώρα της ΕΕ στην Ελλάδα για λογαριασμό και κατ' εντολή της ελληνικής επιχείρησης. Δεν εκδόθηκαν από μεταφορική εταιρία ούτε από εταιρία logistics, δεν αναγράφεται επί του σώματος αυτών ούτε το μεταφορικό μέσο, ούτε η μεταφορική εταιρία, όπως προβλέπεται, και δεν αναγράφεται ούτε και προσκομίστηκε ως σχετικό έγγραφο κάποιο CMR για την μεταφορά των εμπορευμάτων από χώρα της ΕΕ στις αποθήκες της «.....», αλλά σε κάθε περίπτωση αναγράφεται ως σχετικό έγγραφο invoice με τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά με το CMR. Τα υπό κρίση παραστατικά εκδόθηκαν - κατασκευάστηκαν από την προσφεύγουσα για υποτιθέμενες μεταφορές εμπορευμάτων από τις αποθήκες της «.....» στην ΒΙ.ΠΕ.Θ. Σίνδου προς την έδρα της προσφεύγουσας η οποία είναι στον ίδιο χώρο με τις εγκαταστάσεις της «.....». Σημειώνεται ότι η έδρα της προσφεύγουσας είναι μισθωμένος χώρος γραφείων επί της οδού στη ΒΙ.ΠΕ.Θ. Σίνδο και η ελληνική επιχείρηση δεν διαθέτει αποθηκευτικό χώρο ούτε και έχει σύμβαση αποθήκευσης εμπορευμάτων στην εταιρία μεταφορών και logistics στην Σίνδο. Συνεπώς, εισαγωγή εμπορευμάτων στις αποθήκες για λογαριασμό της ελληνικής επιχείρησης δεν μπορούσε να γίνει. Για τον λόγο αυτό η εταιρία «.....» δεν έχει εκδώσει κανένα δελτίο εισαγωγής στο όνομα της προσφεύγουσας. Στην συνέχεια και ανάλογα με την συμφωνία της προσφεύγουσας με πελάτες της στο εσωτερικό της χώρας, οι εκπρόσωποι της ελληνικής επιχείρησης, έδιναν εντολή στην «.....» να εκδώσει παραστατικά εξόδου εμπορευμάτων από τις αποθήκες κατά το δοκούν. Στην περίπτωση που η συμφωνία ήταν να εκδοθεί παραστατικό χωρίς Φ.Π.Α., οι διαχειριστές της προσφεύγουσας που είναι και εν τοις πράγμασι διαχειριστές και των δύο προαναφερόμενων αλλοδαπών εταιριών, έδιναν εντολή (μέσω e-mail όπως δήλωσε ο προϊστάμενος της αποθήκης) στην «.....» να εκδοθεί από την εταιρία logistics δελτίο εξαγωγής στο όνομα είτε της «.....» είτε της «.....». Στην περίπτωση που η συμφωνία με τον πελάτη στην Ελλάδα ήταν να εκδοθεί τιμολόγιο της ελληνικής επιχείρησης, τότε οι διαχειριστές της, έδιναν εντολή (μέσω e-mail όπως δήλωσε ο προϊστάμενος της αποθήκης) να εκδοθεί Δελτίο εξαγωγής με εντολέα ή με πελάτη εντολέως την ελληνική επιχείρηση.

Βάσει όλων των ανωτέρω, ήταν αδύνατη η οποιαδήποτε δραστηριότητα από μέρους τόσο της «.....-VATNo.....» στη Βουλγαρία, όσο και της «.....-VAT No.....» στην Ολλανδία, χωρίς τα κεφάλαια, την τεχνογνωσία, το πελατολόγιο, την διαχείριση προμήθειας, αποθήκευσης και διανομής των εμπορευμάτων, το προσωπικό, την υλικοτεχνική υποδομή και την διοίκηση της ελληνικής επιχείρησης. Ως εκ τούτου, συστάθηκαν αποκλειστικά για σκοπούς μεταφοράς φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας ελληνικής επιχείρησης σε χώρες με χαμηλότερους

φορολογικούς συντελεστές και όχι στα πλαίσια αποτελεσματικότερης άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή, 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 τροποποιούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ειδικότερα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει η προσφεύγουσα ότι έχει συνάψει ιδιωτικά συμφωνητικά τόσο με την βουλγάρικη όσο και με την ολλανδική εταιρεία για τα έτη 2017 έως 2019, βάσει των οποίων λαμβάνει αμοιβή 50,00 € ή 100,00 € ανά παραγγελία και μεταφορά προϊόντων που αναλαμβάνει η προσφεύγουσα για λογαριασμό των αλλοδαπών εταιρειών, και ότι για το σύνολο της συνεργασίας της α) με την «.....» (από 01.10.2017 έως 31.12.2019) εισέπραξε ποσό 69.900,00 € (TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 20.400,00 €, TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 21.600,00 € και TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 27.900,00 €) και β) με την «.....» (από 01.01.2017 έως 31.12.2019) εισέπραξε ποσό 73.500,00 € (TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 9.900,00 €, TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 1.900,00 €, TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 4.500,00 €, TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 15.700,00 €, TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 9.900,00 €, TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 6.300,00 € και TIM. ΕΞ. καθαρής αξίας 25.300,00 €). Όμως, τα εν λόγω συμφωνητικά σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου δεν έχουν υποβληθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, ως εκ τούτου είναι ανίσχυρα και από την καρτέλα πελάτη που προσκομίζει η προσφεύγουσα τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ενώ είναι αξίας από 1.900,00 € έως 27.900,00 € φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως ουσία και νόμω αβάσιμος, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που οι εν λόγω εταιρείες κατέβαλαν στην αλλοδαπή, από τον συνολικά καταλογιζόμενο σε βάρος της απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον δεν αφορά φόρο της προσφεύγουσας που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των

συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ...»

Επειδή, όπως απέδειξε η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ οι τρεις προαναφερόμενες επιχειρήσεις είναι επιχειρήσεις με τα ίδια μέλη, το ίδιο αντικείμενο εργασιών, τους ίδιους προμηθευτές και κοινούς πελάτες. Ενώ στον πίνακα κατάστρωσης αποτελεσμάτων της ελληνικής φαίνεται ότι αυτή είναι μια ζημιογόνος επιχείρηση με αδικαιολόγητες μεταπτώσεις στον τζίρο από χρονιά σε χρονιά, αν αθροιστούν τα αποτελέσματα των τριών επιχειρήσεων, φαίνεται η πραγματική εικόνα της ελληνικής επιχείρησης με σταθερή αύξηση των πωλήσεων από έτος σε έτος αλλά και μια κερδοφορία που δικαιολογεί την μακροχρόνια παρουσία της στον χώρο. Μια επιχείρηση που με την σειρά τεχνητών διευθετήσεων που διενήργησε και που περιγράφηκαν αναλυτικά, είχε ως αποτέλεσμα για τζίρο 43.701.127,66€ να μην αποδώσει στην Ελλάδα φόρο εισοδήματος (οι συντελεστές φορολογίας κερδών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019 είναι πολύ μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους συντελεστές στη Βουλγαρία και την Ολλανδία). Περαιτέρω, όπως απέδειξε η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ οι δήθεν ενδοκοινοτικές παραδόσεις των αλλοδαπών εταιριών, προς πελάτες στο εσωτερικό της χώρας, σκοπό είχαν την αποφυγή της χρέωσης και κατά συνέπεια την μη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α.. Συνεπώς, ορθά καταλογίστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. των πωλήσεων των δύο αλλοδαπών εταιριών προς ελληνικές επιχειρήσεις- πελάτες τους, στην προσφεύγουσα, ως πωλήσεις της στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, οι αγορές των αλλοδαπών εταιριών, ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν επηρεάζουν την φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας στην φορολογία Φ.Π.Α. καθώς αυτές χρεοπιστώνονται ως φορολογητέες εισροές και εκροές με το ίδιο ποσό. Περαιτέρω, ακόμη κι αν ευσταθούσε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι απέκτησε τα εμπορεύματα (pellet) από χώρες της ΕΕ – παραγωγούς pellet δεν θα μειωνόταν η φορολογική της υποχρέωση (θα υπήρχε χρεοπίστωση φορολογητέων εισροών και εκροών).

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα

την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και

την επικύρωση των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα και των υπ' αριθ.,,, και οριστικών πράξεων διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2015, 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018 και 01/01-31/12/2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογητέα κέρδη	1.318.241,58€	390.414,72€
Διαφορά φόρου	382.290,06€	113.220,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	191.145,03€	56.610,13€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	573.435,09€	169.830,40€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογητέα κέρδη	598.350,78€	411.674,91€
Διαφορά φόρου	173.521,73€	119.385,72€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	86.760,87€	59.692,86€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	260.282,60€	179.078,59€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	131.084,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	65.542,12€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	196.626,36€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	96.394,37€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	48.197,19€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	144.591,56€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	209.270,22€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	104.635,11€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	313.905,33€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

Διαφορά φόρου	942.725,13€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	330.305,48€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.273.030,63€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Διαφορά φόρου	1.250.082,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	625.041,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.875.123,89€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	1.615.720,48€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	807.860,24€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.423.580,72€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	1.929.245,91€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	964.622,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.893.868,87€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	0,02€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**

Διαφορά φόρου	2.105.237,05€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	1.052.618,52€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.157.855,57€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.