



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.04.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 626

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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' 58/19.04.2024), 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 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 20/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της

υπ' αριθ. /28.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ. /28.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /28.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθ. /28.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 566/28.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών προϊόντων φόρος ποσού 374.540,61 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 187.270,31 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 561.810,92 €, λόγω μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ι) της καθαρής αξίας 3.096,11 € έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και ιι) της προσδιορισθείσας εικονικής καθαρής αξίας 1.418.793,12 € τριάντα τριών (33) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.486.950,79 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και β) της ζημίας προηγούμενου έτους ποσού 15.569,82 € κατόπιν προηγούμενου ελέγχου βάσει του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ. /27.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Με την υπ' αριθ. /28.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 388,08 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 91.437,68 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 45.718,84 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 137.156,52 €, λόγω α) μη αναγνώρισης ι) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων και ιι) του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής

περιόδου ποσού 6.025,05 € κατόπιν προηγούμενου φορολογικού ελέγχου βάσει του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ./27.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και β) ανακριβούς μεταφοράς φόρου στην περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου 2018 κατά -20,83 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 28.11.2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./22.12.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../16.10.2024 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε η από 14.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 για την εταιρία «.....», ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία η εν λόγω εταιρία έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Οι συναλλαγές της με την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ είναι πραγματικές. Όπως αόριστα, ανατιολόγητα, αυθαίρετα και κατά πρόδηλη πλάνη περί τα πράγματα, αποδίδεται στην εταιρία η εξωφρενική κατηγορία πως δήθεν όλες οι συναλλαγές που είχε με την επιχείρηση «.....» κατά το φορολογικό έτος 2018 ήταν δήθεν εικονικές ή μερικώς εικονικές ως προς τη συναλλαγή, επιβάλλοντάς της κυρώσεις. Τελούσε σε καλή πίστη. Άπασες οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν αποδεδειγμένα τραπεζικώς και όλα τα πωληθέντα και αγορασθέντα προϊόντα μεταφέρθηκαν και παραδόθηκαν μέσω της εταιρίας

2) Η σε βάρος της κατηγορία στηρίζεται σε διάφορα έγγραφα άλλων οργάνων της φορολογικής διοίκησης, τα οποία εντούτοις ουδάμως της έχουν κοινοποιηθεί, ως οφείλετο, προκειμένου να ασκηθεί επί της ουσίας το δικαίωμα της για προηγούμενη ακρόαση και παροχή εξηγήσεων κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ. 3 του Συντάγματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα

οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

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

Επειδή, 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 διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου του ν. 4308/2014, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ. Ειδικότερα από τον έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

- Οι εταιρίες «.....», ΑΦΜ και η προσφεύγουσα «.....», ΑΦΜ, εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία η μία στην άλλη και αντιστρόφως, προκειμένου να εμφανίσουν αυξημένες αγορές και να προσδώσουν αληθοφάνεια στον όγκο πωλήσεών τους. Κατά το φορολογικό έτος 2018 βασικότερος προμηθευτής (σε ποσοστό 53%) της «.....» ήταν η «.....», της οποίας η συντριπτική πλειοψηφία (σε ποσοστό 94%) των αγορών προήλθε από την «.....».

- Ειδικότερα η «.....» έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της σαράντα (40) παραστατικά εκδόσεως της «.....» συνολικής αξίας 651.503,03€. Αναφορικά με τις εξοφλήσεις των ανωτέρω παραστατικών διαπιστώθηκε ότι ποσό 246.635,11 € πληρώθηκε μέσω εμβασμάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προμηθεύτριας εταιρίας (προσφεύγουσας), ποσό 118.307,05 € μέσω μεταβίβασης επιταγών τρίτων, ποσό 16.300,00 € μέσω κατάθεσης μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή και ποσό 382.253,83 € συμψηφίστηκε λόγω ταυτόχρονων οφειλών πελάτη – προμηθευτή.

- Προκειμένου να εξακριβωθούν οι πραγματικές μεταξύ τους συναλλαγές (από τις εικονικές), διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης τόσο στην «.....» όσο και στην «.....» ταυτόχρονα. Η «.....» καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2017 είχε προβεί σε πραγματικές αγορές εμπορευμάτων συνολικού ύψους μόλις 67.207,49 € (6.691 συνολικά τεμάχια), οι οποίες και αποτέλεσαν το διαθέσιμο απόθεμα εμπορευμάτων προς διάθεση (πώληση) για το φορολογικό έτος 2017, καθώς κατά το φορολογικό έτος 2016 (έτος έναρξης εργασιών) δεν είχε προβεί σε αγορές εμπορευμάτων. Τα αποθέματα λήξης του έτους

προσδιορίστηκαν σε 806 τεμάχια. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η «.....» κατά την περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 διέθετε εμπορεύματα προς πώληση η αξία των οποίων ανερχόταν σε 1.013.817,03 € (συμπεριλαμβανομένης της (εικονικής) αξίας των αγορών από την «.....»).

- Από έλεγχο που διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διαπιστώθηκε ότι η «.....» κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν διέθετε τις ανάλογες αγορές προκειμένου να προβεί στον όγκο πωλήσεων που δήλωσε μέσω των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων (τόσο σε αξία όσο και ποσότητα). Από τον έλεγχο αυτό κρίθηκε λήπτρια και ακολούθως εκδότηρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Όπως προαναφέρθηκε ανάμεσα στους λήπτες των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων της ήταν και η «.....» στην οποία καταλογίστηκαν οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε από το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Από τον ανωτέρω αναφερόμενο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκύπτει ότι η «.....» δεν διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων προς διάθεση κατά τη λήξη του φορολογικού έτους 2017 και συνεπώς ούτε κατά την έναρξη του φορολογικού έτους 2018.

- Εν συνεχεία, δημιουργήθηκαν πίνακες για την «.....» στους οποίους μπήκαν σε χρονολογική σειρά όλα τα φορολογικά στοιχεία αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων της επιχείρησης, προκειμένου να προσδιοριστεί για κάθε δεδομένη χρονική στιγμή (σε επίπεδο ημέρας) το μέγιστο δυνατό διαθέσιμο απόθεμα εμπορευμάτων προς πώληση. Παράλληλα, δημιουργήθηκε πίνακας για την «.....» με τον οποίο προσδιορίστηκε για κάθε δεδομένη χρονική στιγμή (σε επίπεδο ημέρας) το μέγιστο δυνατό διαθέσιμο απόθεμα εμπορευμάτων προς πώληση.

- Εν συνεχεία, πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων της «.....» ανά χρονολογική σειρά έκδοσης, προκειμένου να εξακριβωθούν οι πραγματικές πωλήσεις φαρμάκων που διενήργησε, λαμβάνοντας υπόψη το απόθεμα εμπορευμάτων που διέθετε πραγματικά κατά τη χρονική στιγμή έκδοσης του φορολογικού στοιχείου εσόδου. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι ούτε η «.....» είχε στην διάθεσή της επαρκή αποθέματα για τον όγκο πωλήσεων που δήλωσε ότι πραγματοποίησε.

Συνοπτικά, από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 η «.....»

α) έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τρία (3) τιμολόγια πώλησης για την αγορά φαρμακευτικών σκευασμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 26.043,90€ πλέον Φ.Π.Α. 1.562,63€ (με συντελεστή 6%) από την εταιρία «.....» τα οποία κρίθηκαν πλήρως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους,

β) έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τριάντα τέσσερα (34) τιμολόγια πώλησης για την αγορά φαρμακευτικών σκευασμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 586.849,60€ πλέον Φ.Π.Α. 35.210,96€ (με συντελεστή 6%) από την εταιρία «.....», τα οποία κρίθηκαν

μερικώς εικονικά, για τα οποία προσδιορίστηκε εικονική αξία συνολικού καθαρού ύψους 503.660,08€ πλέον Φ.Π.Α. 30.219,60€,

γ) εξέδωσε δύο χιλιάδες επτακόσια πενήντα πέντε (2.755) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.296.467,94€ (πλέον ΦΠΑ 137.788,08€ - συντ.6%), προς διάφορους πελάτες για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και

δ) εξέδωσε εξακόσια είκοσι τρία (623) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους πελάτες, για τα οποία προσδιορίστηκε εικονική αξία συνολικού καθαρού ύψους 6.348.930,48€ (πλέον ΦΠΑ 380.935.83€ - συντ.6%).

Συμπερασματικά, η «.....» έλαβε σαράντα τέσσερα (44) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.092.900,09€ πλέον Φ.Π.Α. 485.977,76€ ήτοι συνολικής αξίας 8.578.877,85€ από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. (η οποία δεν διέθετε ούτε άδεια λειτουργίας φαρμακαποθήκης από τον Ε.Ο.Φ.) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ενώ εξέδωσε προς αυτήν τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.500€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.080€ - συντελεστής 24%) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Βάσει των ανωτέρω προέκυψε ότι η «.....» κατά το φορολογικό έτος 2018 έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 3.096,11 € πλέον Φ.Π.Α. 185,77 €, με εκδότρια την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ., και τριάντα τρία (33) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.486.950,79 € πλέον Φ.Π.Α. 89.217,05 €, με την προσδιορισθείσα εικονική αξία να ανέρχεται σε 1.418.793,12 € πλέον Φ.Π.Α. 85.127,59 €, με εκδότρια την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτριας (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).

Επίσης ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των οικείων τιμολογίων και μεταφοράς των επίμαχων εμπορευμάτων.

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

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.2690/1999 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. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιαδώς την έρευνα δικαστικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. 4. Το δικαίωμα των παραγράφους 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, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει γραπτό αίτημα της προσφεύγουσας προς τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ για χορήγηση της έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εταιρία «.....», ΑΦΜ

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./20.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης.

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

Υπ' αριθ. /28.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	374.540,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	187.270,31€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	561.810,92€

**Υπ' αριθ. /28.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**

Διαφορά φόρου	91.437,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	45.718,84€
Σύνολο φόρου για καταβολή	137.156,52€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	388,08€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.