



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 988

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007),

- β) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008),
- γ) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009),
- δ) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011),
- ε) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,
- στ) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
- ζ) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
- η) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,
- θ) της υπ' αριθ./20.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,
- ι) της υπ' αριθ./20.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
- ια) της υπ' αριθ./20.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
- ιβ) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων & οργανισμών, η οποία εκ παραδρομής αναγράφεται στην ενδικοφανή προσφυγή με αριθμό/20.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011),
- ιγ) της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και/20.12.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2008, 2009, 2010 και 2011 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ. και/20.12.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2011 – 31/12/2011 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ. και/20.12.2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 των διαχειριστικών

περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων & οργανισμών για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011) και την υπ' αρ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τελών χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....Α.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/12.04.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007), κύριος φόρος ποσού 176.946,54€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 212.335,85€, ήτοι συνολικό ποσό 389.282,39€, λόγω α) έκδοσης έξι (-6-) μερικώς εικονικών τιμολογίων πώλησης για ενδοκοινοτικές συναλλαγές, συνολικής εικονικής αξίας 14.628,99€ άνευ ΦΠΑ και β) λήψης τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 33.813,00€ πλέον ΦΠΑ 4.436,80€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008), αναπροσαρμόστηκαν τα φορολογητέα κέρδη σε 139.101,93€ έναντι 44.301,93€ βάσει δήλωσης χωρίς να προκύψει φόρος για καταβολή, καθώς λόγω περαίωσης της χρήσης βάσει ν.3888/2010 είχε καταβληθεί ποσό φόρου που υπερβαίνει τον αναλογούντα επί των βάσει ελέγχου φορολογητέων κερδών, λόγω λήψης είκοσι δύο (-22-) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 94.800,00€ πλέον ΦΠΑ 18.012,00€.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο

01/01/2009 – 31/12/2009), αναπροσαρμόστηκαν τα φορολογητέα κέρδη σε 82.002,00€ έναντι 59.502,00 βάσει δήλωσης χωρίς να προκύψει φόρος για καταβολή, καθώς λόγω περαίωσης της χρήσης βάσει ν.3888/2010 είχε καταβληθεί ποσό φόρου που υπερβαίνει τον αναλογούντα επί των βάσει ελέγχου φορολογητέων κερδών, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 22.500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.725,00€.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), κύριος φόρος ποσού 4.896,38€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 5.875,66€, ήτοι συνολικό ποσό 10.772,04€, κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών συνόλου 24.481,89€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 20/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, κύριος φόρος 39.916,27€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 47.899,55€, ήτοι συνολικό ποσό 87.815,82€, λόγω α) έκδοσης έξι (-6-) μερικώς εικονικών τιμολογίων πώλησης για ενδοκοινοτικές συναλλαγές, συνολικής εικονικής αξίας 14.628,99€ άνευ ΦΠΑ και β) λήψης τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 33.813,00€ πλέον ΦΠΑ 4.436,80€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών και τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000. Επιπρόσθετα, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο ΦΠΑ δεκαεπτά (-17-) ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 59.715,00€ πλέον ΦΠΑ 11.345,85€, δεν αναγνωρίστηκε ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας παραδόσεων ποσού 24.638,80€, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογίσθηκε ο αντίστοιχος φόρος εκροών ποσού 2.217,49€, ενώ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 13.419,60€.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο από 151.972,49€ βάσει δήλωσης σε 39.908,25€ (δη κατά 112.064,24€), λόγω α) μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 566.495,52€, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκροών ποσού 50.984,60€, β) μη αναγνώρισης της αξίας και του ΦΠΑ είκοσι δύο (-22-) ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και του ΦΠΑ

αυτών, συνολικής καθαρής αξίας 94.800,00€ πλέον ΦΠΑ 18.012,00€, γ) λοιπών διαφορών απόδοσης φόρου εκρών ποσού 3.243,91€ και δ) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 43.379,17€.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, κύριος φόρος 37.645,30€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 45.174,36€, ήτοι συνολικό ποσό 82.819,66€, λόγω α) μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 81.135,49€, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκρών ποσού 7.302,20€, β) μη αναγνώρισης της αξίας και του ΦΠΑ πέντε (-5-) ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και του ΦΠΑ αυτών, συνολικής καθαρής αξίας 22.500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.725,00€, γ) λοιπών διαφορών απόδοσης φόρου εκρών και δ) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 112.064,24€.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο από 50.740,75€ βάσει δήλωσης σε 8.411,41€ (δη κατά 42.329,34€) λόγω α) μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 85.351,15€, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκρών ποσού 10.835,68€, β) μη αναγνώρισης του εξαγωγικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 209.488,90€ και καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκρών ποσού 27.233,56€, γ) μη αναγνώρισης εκπτώσεων βάσει τζίρου ποσού 87.961,51€ και καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκρών ποσού 11.434,99€, δ) λοιπών διαφορών απόδοσης φόρου εκρών και στ) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 26.503,76€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 20/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 7.891,33€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκρών ως λήπτης α) δεκαεπτά (-17-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 59.715,00€ πλέον ΦΠΑ 11.345,85€ και β) τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 33.813,00€ πλέον ΦΠΑ 4.436,80€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 15.782,65€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 9.006,00€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης είκοσι δύο (-22-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 94.800,00€ πλέον ΦΠΑ 18.012,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 18.012,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 2.362,50€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 22.500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.725,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 4.725,00€ x 50%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 20/12/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων & οργανισμών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), φόρος 15.325,29€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής 18.390,35€, για αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων ποσού 76.626,46€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20/12/2017 έκθεσης ελέγχου παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, τέλη χαρτοσήμου ποσού 280,00€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 56,00€, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής 336,00€ και εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 67,20€, ήτοι συνολικό ποσό 739,20€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20/12/2017 έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος ο έλεγχος με βάση την εκδοθείσα εντολή ελέγχου, κατά παράβαση του άρθρου 25 του ν.4174/2013. Υπέρβαση της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου.

2. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010, ήτοι χρήσεις 2007, 2008 και 2009. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής διότι τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της αρχικής πενταετίας.
3. Μη νόμιμος ο επανέλεγχος λόγω περαίωσης των χρήσεων 2007, 2008 και 2009, κατά παράβαση των εφαρμοστέων διατάξεων των άρθρων 66, 68 παρ. 2 και 70 του ν.2238/1994 και 25 του ν.4174/2013. Παράνομος ο επανέλεγχος πέραν των επικαλούμενων νέων στοιχείων.
4. Παραβίαση αρχών κράτους δικαίου, ασφάλειας δικαίου, χρηστής διοίκησης, ισότητας, αναλογικότητας και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
5. Παραβίαση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013.
6. Μη νόμιμη κρίση επί της εικονικότητας λόγω της εκτέλεσης όλων των συναλλαγών και της αδιαμφισβήτητης καλοπιστίας της προσφεύγουσας ως λήπτη. Νόμιμη η έκπτωση δαπάνης από καλόπιστο λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Επίκληση αθωωτικών αποφάσεων ποινικών δικαστηρίων.
7. Εσφαλμένη, μη νόμιμη και ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων. Δεν προέβη ο έλεγχος σε συνολική αξιολόγηση των παραβάσεων. Δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
8. Μη νόμιμος ο καταλογισμός των λογιστικών διαφορών της χρήσης 2011 που αφορούν δαπάνες φιλοξενίας και διαφήμισης.
9. Μη νόμιμα και ανατιολόγητα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011.
10. Παράβαση διατάξεων ν.2859/2000 λόγω μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων σε κοινοτικές επιχειρήσεις. Αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων σε εξαφανισθείσες σε μεταγενέστερο χρόνο κοινοτικές επιχειρήσεις. Αβάσιμος ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η εταιρεία δε διαθέτει το αντίγραφο CMR νούμερο 4.
11. Μη νόμιμος ο καταλογισμός ΦΠΑ επί παραδόσεων σε κράτος – μέλος της Κοινότητας κατ' εντολή επιχείρησης τρίτης χώρας.
12. Νόμω και ουσία αβάσιμη η επιβολή παρακρατούμενου φόρου στις συναλλαγές με Ιταλική επιχείρηση. Μη νόμιμη αιτιολογία ως προς την υποχρέωση παρακράτησης φόρου.
13. Μη νόμιμη εφαρμογή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997, ενόψει των ευμενέστερων διατάξεων των νόμων 4174/2013, 4337/2015 και 4509/2017.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 25 παρ. 1 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία

περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 02-05-2014 ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κ.λπ.. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....»

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ./24.12.2014 εντολή με την οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος, εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./29.11.2013 εντολής του Δ.Ε.Κ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ λόγω κατάργησής του και σε εκτέλεση της υπ' αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 478/Β/26.02.2014), ο δε έλεγχος ολοκληρώθηκε με την από 20/12/2017 θεώρηση των οικείων εκθέσεων ελέγχου και την αυθημερόν έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, κρίνεται απορριπτός.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

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

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, για τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010, ήτοι χρήσεις 2007, 2008 και 2009 έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., δίχως να προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 20/12/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθ. 1807/12.05.2008, 1876/14.05.2009 και 2016/24.05.2010 εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2007, 2008 και 2009 αντιστοίχως.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010, ήτοι τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 –

31/12/2009, αποδεχόμενη το υπ' αριθ. 40395/2/23.11.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010, το οποίο εξόφλησε ολοσχερώς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 02/09/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και τα υπ' αριθ. πρωτ./24.11.2010 και/01.04.2011 πληροφοριακά δελτία, του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.» και λήπτρια την προσφεύγουσα, θεωρείται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία των άρθρων 68 παρ. 2, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν τα είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να τα έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής. Επίσης, το υπ' αριθ. πρωτ. 33913/02.12.2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. εισερχομένου 33876/05.12.2013) με το οποίο διαβιβάστηκε το από 25/11/2013 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας υπηρεσίας για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση «.....Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.» και λήπτρια την προσφεύγουσα, θεωρείται ότι αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν το είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να το έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής. Περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. υπ' αριθ. πρωτ. F 253/18.05.2011 έγγραφο του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών γνωστοποιήθηκαν πληροφορίες, βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής (KAN. 1798/03 άρθρα 5 και 19) με τις ρουμάνικες φορολογικές αρχές, για ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας προς την εγκατεστημένη στη Ρουμανία επιχείρηση SRL, και ως εκ τούτου θεωρείται ότι αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2^γ, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013. Κατόπιν τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του ν.2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής, αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος, καθώς και φόρο και πρόστιμο ΦΠΑ αντίστοιχα.

Κατόπιν των ανωτέρω συμπληρωματικών στοιχείων (περί λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων), εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/2011 το υπ' αριθ. 40395/3/04.01.2013 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης το οποίο δεν αποδέχθηκε η προσφεύγουσα, με αποτέλεσμα η αρμόδια φορολογική αρχή να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 (διαχειριστικές περίοδοι 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα), οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) εκδόθηκαν στις 20/12/2017, δη εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και μη συνδρομής των προβλεπόμενων προϋποθέσεων για τη διενέργεια επανελέγχου, για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010, ήτοι διαχειριστικές περιόδοι 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα αντιστοίχως, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν.3888/2010, περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων λοιπών φορολογικών αντικειμένων, ορίζεται ότι: «1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους..... 4. Αν διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, διενεργείται έλεγχος με βάση τις κείμενες διατάξεις, με εξαίρεση τις μη υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6».

Επειδή, με την παρ. 3 της ΠΟΛ.1035/2011 επισημάνθηκε ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν. 3888/2010, για όλα εν γένει τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα (πλην δηλαδή της φορολογίας εισοδήματος) συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή κατά το χρόνο αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, τότε, ανεξαρτήτως της επελθούσας περαίωσης, για τα συγκεκριμένα αντικείμενα και τις συγκεκριμένες δηλώσεις διενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1147/2010), ακολουθούμενων όλων εν γένει των προβλεπόμενων ελεγκτικών διαδικασιών».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1147/2010, διευκρινίστηκε ότι: «Για όλα εν γένει τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα (πλην δηλαδή της φορολογίας εισοδήματος) συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή υπάρχουν κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, τότε, ανεξαρτήτως της επελθούσας περαίωσης, για τα συγκεκριμένα αντικείμενα και τις συγκεκριμένες δηλώσεις διενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (π.χ. εάν δεν έχει υποβληθεί περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή έστω ότι από δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει ότι για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους υποβλήθηκε ανακριβής περιοδική δήλωση ή ότι από δελτίο V.I.E.S. προκύπτει ότι ελληνική επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε επιχείρηση εγκατεστημένη σε άλλη χώρα της ευρωπαϊκής ένωσης με ανύπαρκτο Α.Φ.Μ.-Φ.Π.Α.).....».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου,

συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, με την παρ. 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/2011 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1079686/6677/1334/Δ0014/06.08.2009 έγγραφο του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών περιήλθε σε γνώση της ελεγκτικής αρχής η πληροφορία ότι η ρουμάνικη επιχείρηση SRL ,με ΑΦΜ/ΦΠΑ RO....., προς την οποία η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, συνολικής αξίας 547.790,19€, είναι εξαφανισμένη για την οποία δεν δύναται να επιβεβαιωθούν από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, από τα έγγραφα που επικαλείται η ελεγκτική αρχή στην από 20/12/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, δεν προκύπτει η ύπαρξη νέου στοιχείου ή πληροφορίας για την αλλοδαπή επιχείρηση SRL, με ΑΦΜ/ΦΠΑ RO....., προς την οποία η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, συνολικής αξίας 18.705,33€.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 605/A09/Δ0014/07.09.2009 έγγραφο του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών περιήλθε σε γνώση της ελεγκτικής αρχής η πληροφορία ότι η βουλγάρικη επιχείρηση EOOD, με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG....., προς την οποία η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, συνολικής αξίας 39.180.22€, είναι εξαφανισμένη για την οποία δεν δύναται να επιβεβαιωθούν από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ14Δ/1022291/ΕΞ2010/22.02.2010 έγγραφο του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών περιήλθε σε γνώση της ελεγκτικής αρχής η πληροφορία ότι η ρουμάνικη επιχείρηση SRL, με ΑΦΜ/ΦΠΑ RO....., προς την οποία η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις

κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, συνολικής αξίας 25.142,70€, είναι εξαφανισμένη επιχείρηση για την οποία δεν δύναται να επιβεβαιωθούν από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ14Δ/1022291/ΕΞ2010/22.02.2010 έγγραφο του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών περιήλθε σε γνώση της ελεγκτικής αρχής η πληροφορία ότι η ρουμάνικη επιχείρηση SRL, με ΑΦΜ/ΦΠΑ RO....., προς την οποία η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, συνολικής αξίας 16.812,57€ είναι εξαφανισμένη επιχείρηση για την οποία δεν δύναται να επιβεβαιωθούν από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, κατά την παραδοχή του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου (σελ. 45 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και σελ. 50 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ), για τη διενέργεια επανελέγχου συμπληρωματικά στοιχεία αποτέλεσαν η από 02/09/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ./24.11.2010 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ./01.04.2011 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ. 33913/02.12.2013 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ και το υπ' αριθ. πρωτ. F 253/18.05.2011 έγγραφο του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, αλλά μετά την περαίωση των εν λόγω χρήσεων με την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010. Αντιθέτως, τα με αριθ. πρωτ. 1060488/ 4904/1087/Δ0014/17.07.2009, 1079686/6677/1334/Δ0014/ 06.08.2009, 605/Α09/Δ0014/07.09.2009, Δ14Δ/1022291/ΕΞ2010/22.02.2010 και Δ14Δ/13994/ ΕΞ2010/ΕΜΠ/06.07.2010 έγγραφα του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και πριν την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010 στις 23/11/2010. Τα υπ' αριθ. 1079686/6677/1334/Δ0014/6.8.2009, 605/Α09/Δ0014/ 07.09.2009, Δ14Δ/1022291/ΕΞ2010/22.2.2010 και Δ14Δ/13994/ΕΞ2010/ΕΜΠ/06.07.2010 έγγραφα του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών δεν αναφέρουν ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές αλλά ότι δεν δύναται να επιβεβαιωθούν. Επομένως, ήταν διαθέσιμα για έρευνα και αξιοποίηση και μετά την αποδοχή του σημειώματος περαίωσης, όπου κατόπιν διενέργειας ελέγχου θα μπορούσε να καταλογιστεί όχι μόνο ο αναλογούν φόρος αλλά ενδεχομένως και πρόστιμα, όχι όμως πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής. Επιπρόσθετα, το υπ' αριθ. πρωτ./06.06.2012 έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης Υπολοίπου Κεντρικής Μακεδονίας εδράζεται επί των προαναφερθέντων εγγράφων του Τμήματος Δ' / VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ του Υπουργείου Οικονομικών, στερείται πορίσματος και οριστικών διαπιστώσεων, προτείνει τη διενέργεια τακτικού ελέγχου για το ενδεχόμενο έκδοσης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου δε δύναται να ληφθεί ως

νέο ή συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, διά της παρούσας απόφασης αναγνωρίζονται ως ενδοκοινοτικές, παραδόσεις συνολικής καθαρής αξίας 566.495,52€ και 81.135,49€ στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα, απαλλαγμένες από ΦΠΑ 50.984,60€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 και 7.302,20€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009. Περαιτέρω, δε γίνονται αποδεκτές διαφορές στην απόδοση του φόρου εκρών ποσών 3.234,43€, 8,82€ και 0,66€, ήτοι συνόλου 3.243,91€, συνέπεια ελεγκτικών επαληθεύσεων πέραν των συμπληρωματικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου επανελέγχου, πέραν της εξέτασης των επικαλούμενων νέων στοιχείων, για τα οικ. έτη 2009 και 2010, ήτοι διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντιστοίχως, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις ελεγκτικές διαπιστώσεις στη φορολογία ΦΠΑ που αφορούν τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, για τις οποίες περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής πληροφορίες, που δεν θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, ως καταγράφονται στο ανωτέρω σκεπτικό, παρελκούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις συναλλαγές με τις εν λόγω επιχειρήσεις, ενώ κατά τα λοιπά απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραβίασης συνταγματικών αρχών, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013 οριζόταν ότι: «ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού

στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται». Η εν λόγω διάταξη καταργήθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου έπαψαν να ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31/12/2013 και μετά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραβίασης του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε αποσπάσματα των υπ' αριθ./2015 Μον. Πλημ. Έδεσσας και/2015 Τριμ. Πλημ. Έδεσσας αθωωτικών δικαστικών αποφάσεων για λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών αντιστοιχώς, από τα οποία όμως, δεν προκύπτει το σκεπτικό και ο λόγος απαλλαγής και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατή η εκτίμηση αν η νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας απηλλάγη για λόγους ουσίας ή ελλείψει αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που** εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «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... 4. 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, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύμα η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, επίκληση καλής πίστης από τον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου (για τη μη επιβολή προστίμου σε βάρος του) είναι δυνατή, μόνο όταν η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη στοιχείου (ΠΟΛ.1249/21.11.2013), ενώ δεν νοείται καλή πίστη στον εκδότη (μερικώς) εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 33913/02.12.2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. εισερχομένου 33876/05.12.2013) διαβιβάστηκε το από 25/11/2013 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας υπηρεσίας για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρησης «.....Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.» και λήπτρια την προσφεύγουσα. Οι συναλλαγές με την προαναφερθείσα εταιρεία, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, κρίθηκαν ανύπαρκτες στο σύνολό τους και εκδόθηκε από την ελεγκτική αρχή η ΑΕΠ 452/23.12.2013 για λήψη τεσσάρων (-4-) εικονικών Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής, βάσει του άρθρου 5 παρ. 10 του ν.2523/1997, συνολικής καθαρής αξίας 33.813,00€ πλέον ΦΠΑ 4.436,80€, επί της οποίας επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς. Κατά συνέπεια, για την ανωτέρω παράβαση δε χωρεί επίκληση καλής πίστης.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 184/17.12.2012 ΑΕΠ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για έκδοση έξι (-6-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής εικονικής καθαρής αξίας 14.628,99€, για πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ρουμάνικη επιχείρηση SRL, με ΑΦΜ/ΦΠΑ RO....., κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 και επίκληση καλής πίστης από την πλευρά του εκδότη των (μερικώς) εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν είναι δυνατή.

Επειδή, από την με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για την εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.», προκύπτει ότι διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος, διασταυρώσεις στην κίνηση τραπεζικών λογαριασμών και στις συναλλαγών, λήφθηκαν ανωμοτί καταθέσεις και υποβλήθηκαν υπομνήματα.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την «..... Μ.Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.», συγκεκριμένα δεκαεπτά (-17-) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 59.715,00€ πλέον ΦΠΑ 11.345,85€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, είκοσι δύο (-22-) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 94.800,00€ πλέον ΦΠΑ 18.012,00€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 και πέντε (-5-) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 22.500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.725,00€ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, είναι εικονικά. Η Δ.Ο.Υ., κατά τη διενέργεια ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη την από 02/09/2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ αλλά και συνεκτιμώντας τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ήτοι αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων, των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και των τραπεζικών επιταγών εξόφλησής τους, από τα οποία προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, περιόρισε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και επέβαλε τα προβλεπόμενα από το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν.2523/1997 πρόστιμα, με τις ΑΕΠ 186/17.12.2012, 187/17.12.2012 και 188/17.12.2012 που εξέδωσε, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει αποταμιευτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κ.Β.Σ. (σχετ. §223 Εγκ. 40/1977, §32.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.). Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (ΣτΕ 1562/79) [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων – 3^η έκδοση – 2005, σελ. 175, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1071/31.03.2015 κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και κατά το σκέλος που αυτή έγινε αποδεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Με την ανωτέρω γνωμοδότηση το ΝΣΚ απεφάνθη ότι: «Κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το άρθρο 18§2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ). Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012). Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα

νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοώντας τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του Κ.Φ.Α.Σ.) και ως προερχόμενο από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη. Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσης εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/04.07.2016 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., περί άσκησης δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, έγινε δεκτό ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική

αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

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, η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/12.04.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί καλής πίστης, ήτοι αντίγραφα του αναλυτικού καθολικού, των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και των τραπεζικών επιταγών εξόφλησης των προαναφερθέντων στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, από τη με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για την εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.» προκύπτει ότι η ανωτέρω εταιρεία:

1. ήταν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και έχει δημοσιεύσει το καταστατικό σύστασής της στο ΦΕΚ και έχει θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή,
2. ήταν συναλλακτικά υπαρκτή διότι είχε μισθώσει χώρους για την άσκηση της δραστηριότητάς της, διέθετε υποδομές, διατηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς, απασχόλησε προσωπικό και εξωτερικό λογιστή, διενήργησε συναλλαγές και υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις, και
3. τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν είναι νομότυπα, ήτοι έχουν θεωρηθεί νόμιμα και αναγράφονται όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες σκέψεις και διατάξεις και τα διαλαμβανόμενα των εκθέσεων ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ και της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα ενήργησε καλόπιστα, εφόσον η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.» θεωρείται φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο, με έναρξη εργασιών, υποδομές και προσωπικό, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστά και οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Ως εκ τούτου νομιμοποιείται, αφενός να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του τις δαπάνες που περιλαμβάνονται στα υπό κρίση στοιχεία για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 και αφετέρου, να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ των υπό κρίση στοιχείων στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009.

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, γίνεται δεκτό ότι η προσφεύγουσα νομίμως εξέπεσε τον αναλογούντα φόρο εισροών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 για τις διαχειριστικές

περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, που έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά του κύριου φόρου, να στερούνται πλέον νομίμου ερείσματος, κατά το σκέλος που αυτές εδράζονται επί των συναλλαγών με την «..... Μ.Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί καλής πίστης στη λήψη εικονικών και νόμιμης έκπτωσης της δαπάνης στη φορολογία εισοδήματος και του φόρου εισροών αυτών στη φορολογία ΦΠΑ και μη συνδρομής των προϋποθέσεων για επιβολή προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997), κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, κρίνεται βάσιμος και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε. – Α.Φ.Μ.», παρελκούσης της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω συναλλαγές, ενώ κατά τις λοιπές συναλλαγές απορρίπτεται.

Ως προς τον 7^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3..... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ'

εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:..... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.....». Εν προκειμένω, η διαπραχθείσα παράβαση (χρήση εικονικών άνω των 880,00€) εμπίπτει στις εξαιρέσεις της προαναφερθείσας διάταξης και ως εκ τούτου τα βιβλία της προσφεύγουσας δεν κρίνονται εκ του νόμου επαρκή και ακριβή αλλά η κρίση επί του κύρους των βιβλίων διενεργείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η καθαρή αξία των εκδοθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 14.628,99€ προς την ρουμάνικη επιχείρηση SRL, με ΑΦΜ/ΦΠΑ RO..... και ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 33.813,00€ από την επιχείρησηΕΠΕ, με ΑΦΜ, ήτοι συνολικού ποσού 48.441,99€, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, ανέρχεται επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 14.300.425,21€ σε ποσοστό 0,34%. Οι παρατυπίες αυτές δε δύναται να χαρακτηριστούν εκτεταμένες και μεγάλης έκτασης διότι το ποσοστό τους είναι μικρότερο των ορίων που θέτει η παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και ο λογιστικός έλεγχος ήταν εφικτός και συνεπώς, τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρησηΕΠΕ, με ΑΦΜ, συνολικής αξίας 33.813,00€ στη φορολογία εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης του κύρους των βιβλίων και αναιτιολόγητης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Ως προς τον 8° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «..... 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31..... 11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101...».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου:.... ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας..... μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση..... σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης..... 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις..... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες....».

Επειδή, με την απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας 1819/2015 έγινε δεκτό ότι ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχειρήσεως, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στην διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση του εισοδήματος της, ανεξαρτήτως αν καταβάλλονται οικειοθελώς, δεν επιτρέπεται δε στην φορολογική αρχή και στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν την σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών.

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «*Διαφήμιση.... 2. Η δαπάνη διαφήμισεως που καταβάλλει επιχείρηση εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον το σχετικό τέλος διαφήμισης έχει καταβληθεί το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη αυτή. (1028226/10385/B0012/23-3-2000)*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην από 20/12/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011), ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα διαφημιστικές δαπάνες, ως αυτές καταγράφονται αναλυτικώς στη συνημμένη κατάσταση λογιστικών διαφορών, που η προσφεύγουσα πραγματοποίησε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της, ποσού 14.350,00€ συνολικού ποσού 23.840,00€, για τις οποίες δεν είχε καταβληθεί το αγγελιόσημο ή είχε διακανονισθεί η καταβολή του αναλογούντος αγγελιοσήμου με τον οικείο ασφαλιστικό οργανισμό πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας και ταξιδιών, εσωτερικού και εξωτερικού, ως αυτά καταγράφονται αναλυτικώς στη συνημμένη κατάσταση λογιστικών διαφορών, που η προσφεύγουσα πραγματοποίησε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της, ποσού 6.143,92€, για τα οποία, από τα επιδειχθέντα στον έλεγχο δικαιολογητικά, δεν προκύπτουν πληροφορίες για την παραγωγικότητα αυτών (φυσικά πρόσωπα, προορισμοί, σκοπός ταξιδίων) στο πλαίσιο των εξόδων γενικής διαχείρισης. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί παραγωγικής δαπάνης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμου καταλογισμού λογιστικών διαφορών στη χρήση 2011, κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 9° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων....».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος....».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 45 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:.... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1154/2017 με την οποία δόθηκαν οδηγίες χειρισμού μη προτεραιοποιημένων υποθέσεων σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.: «Στην περίπτωση που μέχρι το χρόνο δημοσίευσης της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., ήτοι μέχρι 18.9.2017, δεν έχει κοινοποιηθεί σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και προσωρινός προσδιορισμός φόρου, συντάσσεται μόνο σχετικό υπηρεσιακό σημείωμα για τις εν λόγω χρήσεις, το οποίο τίθεται στο φάκελο της υπόθεσης ως αναπόσπαστο στοιχείο».

Επειδή, το υπ' αριθ. πρωτ. 54446/20.12.2017 Υπηρεσιακό Σημείωμα της ΠΟΛ.1154/2017, που συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής του οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010), δε συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στερείται εκτελεστότητας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 20/12/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. αλλά και το σύστημα Taxis προκύπτει ότι το πιστωτικό υπόλοιπο της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ έτους 2010, που μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, ανέρχεται στο ποσό των 50.109,73€. Η ελεγκτική αρχή, κατά την έκδοση της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, καίτοι ελλείπει οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, προσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο αυτό στο ποσό των 23.605,97€, ήτοι μειωμένο κατά το ποσό των 26.503,76€, ερειδόμενη σε διαπιστώσεις ελέγχου διατυπωμένες στο προαναφερθέν Υπηρεσιακό Σημείωμα για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί αναιτιολόγητης και μη νόμιμης μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης χρήσης, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 10^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά,.....».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, ».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.....».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1100874/4917/719/A0014/ΠΟΛ. 1201/29.10.1999 έγγραφο της 14^{ης} Διεύθυνσης (Φ.Π.Α.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και διευκρινίστηκε ότι: «.....2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10.α, παρ. 2 του Ν.1642/86. γ. Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES. δ. Τα

αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών. 3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α. Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β. Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ. Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. 4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων απαιτούνται: α. Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. β. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος μέλος της εγκατάστασής του. γ. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς. γα. Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.)..... Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει καταρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ..... Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/ση Φ.Π.Α., Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου και αφετέρου τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων. Επισημαίνουμε τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α.....».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.559/1977, περί συμβάσεως της Γενεύης περί διεθνών οδικών μεταφορών, ορίζεται ότι: «1. Το δελτίον παραδόσεως θα εκδίδεται εις τρία πρωτότυπα αντίτυπα υπογραφόμενα υπό του αποστολέως και του μεταφορέως. Αι υπογραφαί αύται δύνανται να είναι έντυποι ή να έχουν αντικατασταθῇ δια των σφραγίδων του αποστολέως και του μεταφορέως εάν η

νομοθεσία της χώρας εις την οποίαν εξεδόθη το δελτίον παραδόσεως το επιτρέπη. Το πρώτον αντίτυπον θα παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον θα συνοδεύη τα εμπορεύματα και το τρίτον θα κρατείται υπό του μεταφορέως».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε παραδόσεις προς τις κοινοτικές επιχειρήσεις SRL (ΑΦΠ/ΦΠΑ RO.....), LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), EOOD (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....) και EOOD (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), συνολικής αξίας 27.342,45€, 2.662,50€, 27.404,00€ και 25.942,40€ αντιστοίχως. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν προέκυψε ότι οι προαναφερθείσες κοινοτικές επιχειρήσεις ήταν εγγεγραμμένες στο σύστημα VIES και κατείχαν ενεργό ΑΦΜ/ΦΠΑ κατά το χρόνο πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών. Οι πληρωμές για την εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών πραγματοποιήθηκαν με καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Για όλες τις συναλλαγές η προσφεύγουσα είχε εκδώσει τιμολόγια και δελτία αποστολής, κατείχε πιστοποιητικό καταλληλότητας εμπορίας για νωπά οπωροκηπευτικά και τα αντίστοιχα πρωτότυπα διεθνή φορτωτικά έγγραφα – CMR (αντίτυπο 1 για τον αποστολέα), ενώ επιπροσθέτως, από την αντιπαραβολή αυτών δεν εντοπίστηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.

Επειδή, βάση των ισχυρισμών του ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν κατείχε το τέταρτο αντίτυπο του διεθνούς φορτωτικού εγγράφου CMR, δίχως να επικαλείται διατάξεις στις οποίες προβλέπεται ρητά η υποχρέωση κατοχής του από τον αποστολέα, προκειμένου αυτός να αποδείξει τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα των παραδόσεων αγαθών. Αφετέρου, το υπ' αριθ. πρωτ. 1104776/6955/1107/Δ0014/22.10.2008 έγγραφο του τμήματος VIES της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ δεν αποτελεί διάταξη νόμου αλλά παρέχει οδηγίες για τον έλεγχο οδικών μεταφορών και επισημαίνει ενδείξεις και όχι αποδείξεις που πιθανόν να άγουν σε εντοπισμό παραβατικής συμπεριφοράς.

Επειδή, ουδεμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση ή ενέργεια πραγματοποιήθηκε από την οποία να προκύπτει η μη φυσική παράδοση των αγαθών σε κοινοτικό έδαφος (διοικητική συνδρομή, έλεγχος μεταφορικής εταιρείας, κλπ).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί αβασιμότητας της κρίσης της φορολογικής αρχής επί των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προβάλλεται λυσιτελώς και κρίνεται βάσιμος.

Ως προς τον 11^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι απαλλάσσεται η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος-μέλος από τον ίδιο τον πωλητή ή τον ίδιο τον αγοραστή ή ένα άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1100874/4917/719/A0014/ΠΟΛ. 1201/29.10.1999 έγγραφο της 14^{ης} Διεύθυνσης (Φ.Π.Α.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών

παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και ορίστηκαν οι εξής προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών: «α. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10.α, παρ. 2 του Ν.1642/86. γ. Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES. δ. Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά».

Επειδή, η πώληση από Έλληνα προμηθευτή αγαθών σε πελάτη του σε τρίτη χώρα, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ε.Ε. με την εντολή της απευθείας παράδοσης των αγαθών σε πελάτη του τριτοχωρίτη εντός Ε.Ε. δεν απαλλάσσεται της επιβολής ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω και πρέπει να ισχύουν σωρευτικά, για την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Αν ωστόσο ο τριτοχωρίτης πελάτης της ελληνικής επιχείρησης διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κάποιο άλλο κράτος – μέλος έχοντας ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, η συναλλαγή θα είναι τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση και τότε υπάρχουν οι προϋποθέσεις των ενδοκοινοτικών συναλλαγών για τον Έλληνα προμηθευτή [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 778].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την τουρκική εταιρεία LTD STI, με ΑΦΜ TR....., η οποία στερείται φορολογικού αντιπροσώπου σε κάποιο κράτος μέλος της Ε.Ε., δεκαπέντε (-15-) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 209.488,90€ άνευ ΦΠΑ, για παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε κατ' εντολήν της στη ρουμάνικη επιχείρηση SRL. Κατόπιν τούτου και κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 και 28 του ν.2859/2000, ορθά επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ο αναλογούν ΦΠΑ (13%) επί των εν λόγω παραδόσεων, λόγω μη συνδρομής των οριζόμενων εκ του νόμου προϋποθέσεων για τη χορήγηση απαλλαγής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμου καταλογισμού ΦΠΑ επί παραδόσεων εντός της κοινότητας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 12° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, ορίζεται ότι: «Στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα: ... β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την

οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα,... Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής, ανεξάρτητα αν για την καταβολή αυτήν απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 7 του Ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α'), όπως ισχύει, με συντελεστή: ββ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου αυτής. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα του αυτά. Σε όλες τις περιπτώσεις, στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημίωσης, δικαιώματος ή αμοιβής, που δικαιούται να λάβει και του παρακρατούμενου φόρου που αναλογεί στο ποσό αυτής. Η παρακράτηση του φόρου που οφείλεται ενεργείται κατά την πίστωση ή την καταβολή της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής στο δικαιούχο και η απόδοση του γίνεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1006012/42/0008Α'/ΠΟΛ.1013/19.01.1990 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, διευκρινίστηκε ότι: «Με τη νέα διαδικασία, η οποία θ' ακολουθείται σε κάθε περίπτωση που αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, κάτοικος συμβατικής Χώρας, αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, εφαρμόζονται άμεσα οι διατάξεις της οικείας σύμβασης, υπό την προϋπόθεση ότι υποβάλλεται ταυτόχρονα πιστοποιητικό κατοικίας του αλλοδαπού δικαιούχου (φυσικού ή νομικού προσώπου). Το εν λόγω πιστοποιητικό θα εκδίδει η αρμόδια κατά τη σχετική σύμβαση Φορολογική Αρχή (συνήθως Οικονομική Εφορία) της Χώρας κατοικίας του αλλοδαπού προσώπου και από το οποίο πιστοποιητικό θα προκύπτει ότι το πρόσωπο αυτό είναι φορολογικός κάτοικος (Resident, Resident, Residente, ansassige, Person) της αλλοδαπής χώρας κατά τις διατάξεις της οικείας σύμβασης».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1068273/2132/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1090/08.07.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, διευκρινίστηκε ότι: «οι εταιρείες με τη μορφή SPA, SAPA και SRL, οι οποίες αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, υπόκεινται ως νομικά πρόσωπα σε φορολογία εισοδήματος στην Ιταλία και είναι κάτοικοι (residents) Ιταλίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της στο θέμα αναφερόμενης Σύμβασης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι ευεργετικές διατάξεις της συγκεκριμένης Σ.Α.Δ.Φ., θα πρέπει να πιστοποιείται η φορολογική κατοικία του αλλοδαπού νομικού προσώπου (SPA, SAPA, SRL)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της από 20/12/2017 έκθεσης ελέγχου παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε υπηρεσίες μεσάζοντα, για την προώθηση και πραγματοποίηση πωλήσεων στο εσωτερικό της χώρας, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, από τις ιταλικές επιχειρήσεις SRL (ΑΦΜ IT.....) και SNC, συνολικής αξίας 67.964,32€ και 8.662,14€ αντιστοίχως, για τις οποίες δεν παρακράτησε τον προβλεπόμενο από το άρθρο 13 του ν.2238/1994, ούτε προσκόμισε κατά την ελεγκτική διαδικασία,

για λογαριασμό του αλλοδαπού δικαιούχου αίτημα για την εφαρμογή της ΣΑΔΦ, στην οποία να ενσωματώνεται και το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων και συνεπώς, έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις περί υποχρέωσης παρακράτησης φόρου στην πηγή και απόδοσής του από τον καταβάλλοντα την αμοιβή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμου καταλογισμού παρακρατούμενου φόρου, κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 13^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]5. **Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου** 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση

απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§9 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από

τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εφαρμογής ευμενέστερων κυρώσεων, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου οικ. έτους 2012 και της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2012. Διαφορά φόρου: 4.896,38€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.875,66€	2.448,19€	1.894,41€	4.342,60€	4.342,60€

- Υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου οικ. έτους 2012. Διαφορά φόρου: 15.325,29€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	18.390,35€	7.662,65€	5.929,35€	13.592,00€	13.592,00€

- Υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010. Διαφορά φόρου: 336,00€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	403,20€	168,00€	130,00€	298,00€	298,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./22.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....Α.Ε.» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
2. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
3. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
4. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
5. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
6. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
7. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
8. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
9. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./20.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

10. την ακύρωση της υπ' αριθ./20.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ,
11. την ακύρωση της υπ' αριθ./20.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ,
12. την επικύρωση της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων του οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., , και
13. την επικύρωση της υπ' αριθ./20.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Βάσει της παρούσας απόφασης (λογιστικός προσδιορισμός)	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη	1.262.684,92€	34.363,28€	-1.228.321,64€
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		33.813,00€	33.813,00€
Φορολογητέα κέρδη	1.262.684,92€	68.176,28€	-1.194.508,64€
Κύριος φόρος για καταβολή	307.080,41€	8.453,25€	-5.833,04€
Μείον φόρο περαίωσης	130.133,87€	130.133,87€	0,00
Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν.2523/1997	212.335,85€	0,00€	-212.335,85€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	389.282,39€	0,00€	-389.282,39€

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη	44.301,93€	44.301,93€	0,00€
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	94.800,00€	0,00€	-94.800,00€
Φορολογητέα κέρδη	139.101,93€	44.301,93€	-94.800,00€
Κύριος φόρος για καταβολή	23.700,00€	0,00€	-23.700,00€
Μείον φόρο περαίωσης	95.165,98€	95.165,98€	0,00€

Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν.2523/1997	0,00€	0,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	0,00€	0,00€	0,00€

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2010

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη	59.502,00€	59.502,00€	0,00€
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	22.500,00€	0,00€	-22.500,00€
Φορολογητέα κέρδη	82.002,00€	59.502,00€	-22.500,00€
Κύριος φόρος για καταβολή	5.625,00€	0,00€	-5.625,00€
Μείον φόρο περαίωσης	89.503,14€	89.503,14€	0,00€
Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν.2523/1997	0,00€	0,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	0,00€	0,00€	0,00€

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2012

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη	80.020,89 €	80.020,89 €	0,00 €
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	24.481,89 €	24.481,89 €	0,00 €
Φορολογητέα κέρδη	104.502,78 €	104.502,78 €	0,00 €
Κύριος φόρος για καταβολή	4.896,38 €	4.896,38 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.875,66 €		-5.875,66 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		2.448,19 €	2.448,19 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		1.894,41 €	1.894,41 €
Σύνολο για καταβολή	10.772,04 €	9.238,98 €	-1.533,06 €

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκρών	1.429.662,51 €	1.376.942,20 €	-52.720,31 €
Υπόλοιπο φόρου εισρών	1.389.746,24 €	1.401.092,09 €	11.345,85 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση		24.149,89 €	24.149,89 €
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή	39.916,27 €	0,00 €	-39.916,27 €
Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν.2523/1997	47.899,55 €	0,00 €	-47.899,55 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	87.815,82 €	0,00 €	-87.815,82 €

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	1.133.432,15 €	1.079.203,64 €	-54.228,51 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.173.340,40 €	1.215.501,53 €	42.161,13 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	39.908,25 €	136.297,89 €	96.389,64 €

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	1.071.151,95 €	1.060.409,84 €	-10.742,11 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.033.506,65 €	1.087.908,55 €	54.401,90 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	0,00 €	27.498,71 €	27.498,71 €
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή	37.645,30 €	0,00 €	-37.645,30 €
Πρόσθετος φόρος άρθ. 1 ν.2523/1997	45.174,36 €	0,00 €	-45.174,36 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	82.819,66 €	0,00 €	-82.819,66 €

Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	2.057.714,58€	2.057.714,58€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.066.125,99€	2.092.629,75€	26.503,76€
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	8.411,41€	34.915,17€	26.503,76€

Η υπ' αριθ./20.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	7.891,33€	2.218,40€	-5.672,93€

Η υπ' αριθ./20.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	9.006,00€	0,00€	-9.006,00€

Η υπ' αριθ./20.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	2.362,50€	0,00€	-2.362,50€

**Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
παρακρατούμενων φόρων οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 –
31/12/2011)**

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος φόρος για καταβολή	15.325,29€	15.325,29€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	18.390,35€		-18.390,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		7.662,65€	7.662,65€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		5.929,35€	5.929,35€
Σύνολο για καταβολή	33.715,64€	28.917,29€	-4.798,35€

**Η υπ' αριθ./20.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010**

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη Χαρτοσήμου	280,00€	280,00€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	56,00€	56,00€	0,00€
Πρόσθετα τέλη λόγω μη υποβολής	403,20€		-403,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		168,00€	168,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		130,00€	130,00€
Σύνολο για καταβολή	739,20€	634,00€	-105,20€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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