



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1040

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 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΜΟΝ ΕΠΕ» με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. /28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,

β) της υπ' αριθ./28.12.2017 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),

γ) της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 39^Α ν.2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011),

δ) της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,

ε) της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011,

στ) της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, την αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 39^Α ν.2238/1994 οικ. έτους 2012, την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 και την/28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Το υπ' αριθ./....04.2018 πρακτικό ακρόασης με συνημμένο το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2018 ΕΜΠ /25.04.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

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

Επί της από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΜΟΝ ΕΠΕ» 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 ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2018 ΕΜΠ /25.04.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας και συμπεριελήφθη στο υπ' αριθ./....04.2018 πρακτικό ακρόασης, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πρόστιμο ποσού 226.261,34€, λόγω α) έκδοσης πενήντα ενός (-51-) φορολογικών στοιχείων ενδοκοινοτικών παραδόσεων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 539.265,50€, β) λήψης είκοσι εννέα (-29-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων για ληφθείσες υπηρεσίες μεταφοράς, συνολικής εικονικής αξίας 10.237,86€, γ) λήψης δεκαέξι (-16-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες ληφθείσες υπηρεσίες, συνολικής αξίας 15.400,00€ και δ) πλημμελούς τήρησης του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από τις περ. β' και ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι $(539.265,50€ \times 40\%) + (10.237,86€ \times 40\%) + (15.400,00€ \times 40\%) + (900,00€ \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 73.630,98€ και πρόσθετος φόρος ποσού 88.357,18€, ήτοι συνολικό ποσό 161.988,16€, λόγω των προαναφερθεισών παραβάσεων του ΚΒΣ, που ως αποτέλεσμα είχαν 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./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 39^Α ν.2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011), πρόστιμο ποσού 22.200,00€, λόγω μη τήρησης στοιχείων τεκμηρίωσης για ενδοομιλικές διασυννοριακές συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 111.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 39^Α του ν.2238/1994, που επισύρει την επιβολή του προβλεπόμενου από την παρ. 7 του άρθρου 39^Α του ίδιου νόμου κύρωση, ήτοι $(111.000,00€ \times 20\%)$.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος 149.620,17€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 179.544,20€, ήτοι συνολικό ποσό 329.164,37€, λόγω α) διαπίστωσης των προαναφερθεισών παραβάσεων έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, 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, τη μη αναγνώριση του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 539.265,50€, για τις οποίες εκδόθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία και κατ' επέκταση τον καταλογισμό του ΦΠΑ, ως προς αυτές, τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ ληφθέντων φορολογικών στοιχείων που αφορούν δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

συνολικής καθαρής αξίας 638,60€ πλέον ΦΠΑ 100,66€, καθώς επίσης και μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 100.637,96€.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.600,00€, λόγω υποβολής ανακριβών ανακεφαλαιωτικών πινάκων για όλους τους μήνες του 2011 (12 x 300,00€).

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος 653,55€ και πρόσθετος φόρος 784,26€, ήτοι συνολικό ποσό 1.437,81€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 33 του ν.3842/2010 δήλωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., εισοδήματος, προστίμου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και Φ.Α.Π., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 366/28.06.2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων σε βάρος της προσφεύγουσας διότι αφορούν δραστηριότητες της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.:....., πριν τη μετατροπή της σε Μονοπρόσωπη ΕΠΕ βάσει του ν.2166/1993 την 05/01/2012.
2. Αβάσιμες, μη αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Άρνηση εικονικότητας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή. Ο έμμεσος τρόπος απόδειξης δεν είναι ικανός να θεμελιώσει εικονικότητα.
3. Αναιτιολόγητη, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών και συνεπώς, εσφαλμένη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.
4. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής ως προς τον καταλογισμό λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος ως μη παραγωγικών δαπανών.
5. Η TRANSPORT LTD ήταν συνδεδεμένη επιχείρηση μέχρι τις 29/06/2011 και ο όγκος των συναλλαγών δεν ξεπερνούσε το προβλεπόμενο από το άρθρο 39^Α του ν.2238/1994 όριο των 100.000€ προκειμένου να είναι υποχρεωτική η τεκμηρίωσή τους.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2166/1993 ορίζεται ότι: «1.Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις: α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. β. Απορροφήσεως επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης...».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.2166/1993 ορίζεται ότι: «Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν.2190/1920 και ν.3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 6 του ν.2166/1993 ορίζεται ότι: «Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της».

Επειδή, με την 1039799/10359/Β0012/ΠΟΛ.1080/1994 διευκρινίζεται ότι: «Ειδικότερα, προκειμένου να γίνει ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, θα πρέπει κατ' αρχήν να ληφθεί σχετική απόφαση από τα αρμόδια όργανά τους για το μετασχηματισμό τους και του χρόνου κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού. Στη συνέχεια, μετά τη λήψη της σχετικής απόφασης, θα πρέπει οι επιχειρήσεις που αποφάσισαν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν να προβούν σε απογραφή της περιουσιακής τους κατάρτισης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και στη σύνταξη ισολογισμού με ημερομηνία το χρόνο που αποφάσισαν τα αρμόδια όργανα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αυτός συντάσσεται ειδικά για τις ανάγκες της συγχώνευσης ή μετατροπής και τα στοιχεία αυτού, μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετασχηματισμού, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και ν 3190/1955, θα μεταφερθούν αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού έναρξης της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας. Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων μεταφέρονται ενοποιημένα τα στοιχεία των ισολογισμών των συγχωνευομένων επιχειρήσεων, στον ισολογισμό έναρξης της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή..... Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και του χρόνου ολοκλήρωσης της μετατροπής ή συγχώνευσης, θεωρούνται ότι ενεργούνται για λογαριασμό της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση κ.λπ. νέας εργασίας, σε αντίθεση με αυτά που ισχύουν για τις μετατροπές ή συγχωνεύσεις που ενεργούνται με βάση το ν.δ. 1297/1972. Τα ποσά των πιο πάνω πράξεων προβλέπεται ότι θα

μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού συνεχίζει να υφίσταται ως επιχείρηση και να διενεργεί συναλλαγές επ' ονόματί της και να εκδίδει τα προβλεπόμενα στοιχεία από το ΚΒΣ και να τα καταχωρεί στα τηρούμενα από αυτή βιβλία. Όλες όμως οι πράξεις αυτές που γίνονται μετά το χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού (σύσταση της νέας εταιρίας) θεωρούνται όπως αναφέρουμε πιο πάνω για φορολογικούς σκοπούς ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρίας και κατά συνέπεια όλες οι πράξεις αυτές θα μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας, αμέσως μετά τη σύσταση αυτής. Διευκρινίζεται ότι η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση δεν θα προβεί σε κατάρτιση ισολογισμού κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η διαδικασία του μετασχηματισμού (σύσταση της νέας ανώνυμης εταιρίας ή ΕΠΕ), όπως αυτό γίνεται σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972. Ύστερα από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις φορολογούνται για τα τυχόν κέρδη που προκύπτουν μέχρι του χρόνου σύνταξης από μέρους των του ισολογισμού μετασχηματισμού, ενώ τα κέρδη που θα προκύψουν από τις συναλλαγές που θα διενεργηθούν μετά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι της ολοκλήρωσής του, φορολογούνται στο όνομα της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρίας».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ΕΠΕ προήλθε από την μετατροπή της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ:, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2166/1993 με χρόνο σύνταξης ισολογισμού μετασχηματισμού, ημερομηνία έναρξης της προσφεύγουσας και διακοπής της μετατραπείσας ατομικής επιχείρησης, την 31/12/2010. Συνεπώς, όλες οι πράξεις που διενεργήθηκαν επ' ονόματι της ατομικής επιχείρησης, από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι της ολοκλήρωσής του, φορολογούνται στο όνομα της προσφεύγουσας η οποία είναι και η υπόχρεη σε φόρο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης έκδοσης και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

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.....».

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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) 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, στο υπ' αριθ. πρωτ. 1506/30.01.2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμοί. Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης....».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., αναφορικά με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την ιταλική επιχείρηση «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ..... για τις οποίες η προσφεύγουσα εξέδωσε, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, δύο (-2-) φορολογικά στοιχεία ενδοκοινοτικών παραδόσεων, για την πώληση 3.000 κιλών χελιών anquilla, συνολικής αξίας 29.250,00€, και ειδικότερα τα υπ' αριθ. 1086/19.12.2011 και 1102/22.12.2011 Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής, προκύπτει ότι:

- σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./21.02.2012 έγγραφο του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας (3^ο Τμήμα – S.I.R.E.N.E.), η ιταλική επιχείρηση αποποιήθηκε και κατήγγειλε τις ανωτέρω συναλλαγές ως ανύπαρκτες, με δήλωση του εκπροσώπου της στις ιταλικές αρχές,

- οι συναλλαγές δεν έχουν διασταυρωθεί στο σύστημα VIES,
- η τιμή πώλησης των χελιών στο 1086/19.12.2011 Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής είναι κατά 2,90€ χαμηλότερη από την τιμή αγοράς τους,
- η προσφεύγουσα έχει εγγράψει στα βιβλία της προκαταβολικές πληρωμές ποσού 7.300,00€ με μετρητά, ενώ η εναπομείνασα οφειλή δεν έχει εξοφληθεί,
- σύμφωνα με τους υπ' αριθ. 311/2012 και 312/2012 φακέλους του Τμήματος ΣΤ' (VIES) της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ, με τους οποίους διαβιβάστηκαν στοιχεία των βουλγάρικων φορολογικών αρχών, το φορτηγό όχημα που αναγράφεται στα έγγραφα μεταφοράς (CMRs), με αριθμό κυκλοφορίας E.....KA της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρείας TRANSPORT LTD, δεν είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης αυτού του είδους των μεταφορών για τις οποίες απαιτείται όχημα – cistern (δεξαμενή) κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα,
- δεν επιδείχθηκαν τιμολόγια των εξόδων μεταφοράς ούτε καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας τέτοια έξοδα,
- ουδείς εκ των αντισυμβαλλόμενων γνωρίζει το πρόσωπο με το οποίο φέρονται να συναλλάχθηκαν,
- δεν αποδεικνύεται η παράδοση των εμπορευμάτων στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και
- από την ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης προέκυψε πλεόνασμα 2.551 κιλών χελιών anquilla, γεγονός που αποδεικνύει είτε ανακριβή απογραφή, είτε αγορές χωρίς τη λήψη φορολογικών στοιχείων είτε εικονικές πωλήσεις.

Εκ των ανωτέρω διαπιστώσεων καταδεικνύεται η μη παράδοση των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, με λήπτρια την ιταλική επιχείρηση «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ..... και συγκεκριμένα η εικονικότητα των 1086/19.12.2011 και 1102/22.12.2011 Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής, καθαρής αξίας 12.000,00€ και 17.250,00€ αντίστοιχα, για την πώληση 1.500 κιλών χελιών anquilla έκαστο, διότι η προαναφερθείσα ιταλική επιχείρηση δεν συμμετείχε στις ανωτέρω συναλλαγές.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. και σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ2015 ΕΜΠ/27.07.2016 έγγραφο του Τμήματος ΣΤ' (VIES) της Διεύθυνσης Ελέγχων, αναφορικά με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την ιταλική επιχείρηση «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ..... για τις οποίες η προσφεύγουσα εξέδωσε, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, εξήντα πέντε (-65-) φορολογικά στοιχεία ενδοκοινοτικών παραδόσεων, συνολικής αξίας 394.353,00€, προκύπτει ότι οι ιταλικές φορολογικές αρχές επιβεβαίωσαν από τις δηλώσεις και τα λογιστικά αρχεία της ιταλικής επιχείρησης ότι:

- εμφανίζει την 01/01/2011 υπόλοιπο στην καρτέλα της προσφεύγουσας (προμηθευτή) ποσού 33.527,75€,

- πραγματοποίησε τριάντα πέντε (-35-) ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις), συνολικής αξίας 207.297,50€,
- δεν καταχώρησε άλλες συναλλαγές πέραν των ανωτέρω,
- πραγματοποίησε πληρωμές για τις ανωτέρω συναλλαγές, μέσω τραπεζικών επιταγών, συνολικού ύψους 239.052,25€, δίχως να συνδέεται η κάθε μία πληρωμή με το ποσό του τιμολογίου,
- εμφανίζει την 31/12/2011 υπόλοιπο στην καρτέλα της προσφεύγουσας (προμηθευτή) ποσού 61.870,25€.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία των ιταλικών αρχών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση:

- εμφανίζει την 31/12/2010 στην καρτέλα του πελάτη μηδενικό υπόλοιπο,
- καταχώρησε εξήντα πέντε (-65-) ενδοκοινοτικές συναλλαγές (παραδόσεις), συνολικής αξίας 394.353,00€,
- εισέπραξε για την εξόφληση των ανωτέρω συναλλαγών, μέσω τραπεζικών επιταγών ποσό 223.500,00€ και εμβασμάτων ποσό 15.552,25€ και μετρητών συνολικό ποσό 94.617,50€,
- εμφανίζει την 31/12/2011 υπόλοιπο στην καρτέλα του πελάτη ποσό 60.825,25€.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος προέβη στη διαπίστωση ότι τα εμπορεύματα δεν μεταφέρθηκαν στον τελικό προορισμό τους με μόνον τον ισχυρισμό ότι η βουλγάρικη μεταφορική εταιρεία που χρησιμοποιήθηκε με την επωνυμία TRANSPORT LTD, βρίσκεται σε ουσιαστική σχέση εξάρτησης από τον μοναδικό εταίρο και διαχειριστή της προσφεύγουσας, δίχως να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση και διασταύρωση των παραστατικών και δικαιολογητικών μεταφοράς. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η προσφεύγουσα:

- δεν καταχώρησε, την 01/01/2011, χρεωστικό υπόλοιπο στο λογαριασμό της ιταλικής επιχείρησης (πελάτη), ποσό 33.527,75€ στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού,
- καταχώρησε ανακριβώς, την 31/12/2011, χρεωστικό υπόλοιπο στο λογαριασμό της ιταλικής επιχείρησης (πελάτη), μειωμένο κατά το ποσό των 1.045,00€,
- εξέδωσε τριάντα (-30-) φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, συνολικής καθαρής αξίας 187.054,50€, και
- έλαβε ένα μερικώς και είκοσι οκτώ (-28-) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών μεταφοράς, συνολικής εικονικής αξίας 10.237,86€.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ιταλική επιχείρηση «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ....., βασίζονται στον έλεγχο των ιταλικών αρχών που διενεργήθηκε στις δηλώσεις και στα λογιστικά αρχεία της αντισυμβαλλόμενης, ενώ περαιτέρω, δεν αναφέρεται αν διενεργήθηκαν διασταυρωτικές επαληθεύσεις και αντιπαραβολικός έλεγχος με τα στοιχεία που έχει στην κατοχή της η προσφεύγουσα (invoices, CMR, αποδείξεις είσπραξης κ.λπ.), στοιχεία ουσιώδη και καθοριστικά ως προς την απόδειξη της εικονικότητας. Επίσης, δεν καταγράφεται στις ελεγκτικές

επαληθεύσεις αν οι τεθείσες υπογραφές και σφραγίδες στα παραστατικά μεταφοράς για τις αμφισβητούμενες συναλλαγές είναι όμοιες μ' αυτές που υπάρχουν στις επιβεβαιωμένες συναλλαγές. Επιπλέον, δεν καταγράφεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις αν οι αποδείξεις είσπραξης που εκδόθηκαν για την ταυτόχρονη παραλαβή αξιογράφων και μετρητών (όπως π.χ. ΑΠ. ΕΙΣΠ. Γ62/28.02.2011, ΑΠ. ΕΙΣΠ. Β13/04.03.2011, ΑΠ. ΕΙΣΠ. Γ68/23.03.2011 κ.α.) διασταυρώθηκαν από τις ιταλικές αρχές. Εξάλλου, ουδεμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση πραγματοποιήθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί, αν έχει μεταφερθεί σωστά, το ακριβές υπόλοιπο του λογαριασμού (πελάτη) κατά την 01/01/2011 και επομένως, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί και η παράβαση της πλημμελούς τήρησης του θεωρημένου βιβλίου απογραφών ως προς το υπόλοιπο του λογαριασμού του εν λόγω πελάτη. Οι καταγραφές των ιταλικών αρχών, δίχως να συνοδεύονται από εμπειριστάωμένο, σαφές και τεκμηριωμένο πόρισμα, δε δύναται να στοιχειοθετήσουν a priori φορολογικές παραβάσεις της προσφεύγουσας, καθότι οι διαφορές στα λογιστικά βιβλία και η μη επιβεβαίωση μέρους των συναλλαγών πραγματοποιήθηκε μόνο από τα στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης. Η τυχόν άμεση ή έμμεση σχέση εξάρτησης μεταξύ της προσφεύγουσας και της μεταφορικής εταιρείας που πραγματοποίησε τη μεταφορά των υπό κρίση συναλλαγών επ' ουδενί δε μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο απόδειξης μη πραγματοποίησης συναλλαγής. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα επιταγών συνολικού ποσού 258.100,00€, δη ποσού μεγαλύτερου των από τις ιταλικές αρχές επιβεβαιωμένων συναλλαγών ύψους 207.297,50€. Ως εκ τούτου, δε στοιχειοθετείται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο η εικονικότητα των τριάντα (-30-) εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, προς την ιταλική επιχείρηση «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. IT....., συνολικής αξίας 187.054,50€ και κατ' επέκταση η εικονικότητα των είκοσι οκτώ (-28-) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, για υπηρεσίες μεταφοράς από τη βουλγάρικη επιχείρηση TRANSPORT LTD, συνολικής αξίας 10.237,86€.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., αναφορικά με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την βουλγάρικη επιχείρηση «..... TRADE LTD» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG....., προκύπτει ότι:

- οι βουλγάρικες φορολογικές αρχές δεν επιβεβαίωσαν το σύνολο των συναλλαγών, ύψους 322.961,00€, για τις οποίες η προσφεύγουσα εξέδωσε, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, δεκαεννέα (-19-) φορολογικά στοιχεία ενδοκοινοτικών παραδόσεων,
- η αντισυμβαλλόμενη βουλγάρικη επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει οικονομικές δραστηριότητες στη δηλωθείσα έδρα, ενώ έχει χαρακτηριστεί εξαφανισμένος έμπορος και έχει διαγραφεί ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. από τις 23/07/2012,
- σύμφωνα με τους υπ' αριθ. φακ. 311/2012 και 312/2012 του Τμήματος ΣΤ' (VIES) της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ, με τους οποίους διαβιβάστηκαν στοιχεία των βουλγάρικων φορολογικών αρχών, το φορτηγό όχημα που αναγράφεται στα έγγραφα μεταφοράς (CMRs), με

αριθμό κυκλοφορίας E.....KA της βουλγάρικης μεταφορικής εταιρείας
TRANSPORT LTD, δεν είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης αυτού του είδους των μεταφορών για τις οποίες απαιτείται όχημα – cistern (δεξαμενή) κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα,

- ενώ τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από τον Οκτώβριο μέχρι τον Δεκέμβριο του 2011, εν τούτοις στο ίδιο διάστημα, η προσφεύγουσα έχει εισπράξει σε μετρητά μόνο το ποσό των 16.100,00€ και εν συνεχεία, στο πρώτο τετράμηνο του 2012, με πέντε (-5-) τραπεζικά εμβάσματα ποσού 20.175,00€, 62.650,00€, 78.376,00€, 68.290,00€ και 77.370,00€, στις 11/01/2012, 26/01/2012, 26/03/2012, 30/03/2012 και 05/04/2012 αντίστοιχα, από τα τραπεζικά έγγραφα των οποίων δε διαφαίνεται ο πραγματικός καταθέτης – φυσικό πρόσωπο, το υπόλοιπο ποσό της εγγραφείσας οφειλής,
- τα τρία τελευταία εμβάσματα συνολικής αξίας 224.036,00€ πραγματοποιήθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης ελέγχου (28/02/2012) από το ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΚΑΙ ΘΡΑΚΗΣ,
- ουδεμία άλλη οικονομική συναλλαγή είχε με την αντισυμβαλλόμενη βουλγάρικη επιχείρηση,
- σφραγίδα με το λογότυπο της βουλγάρικης επιχείρησης βρέθηκε στις 25/10/2012 και κατασχέθηκε με την υπ' αριθ./.....10.20012 έκθεση κατάσχεσης από το ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΚΑΙ ΘΡΑΚΗΣ στα γραφεία της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, τεκμηριώνεται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο η εικονικότητα των δεκαεννέα (-19-) εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, προς την βουλγάρικη επιχείρηση «..... TRADE LTD» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG....., συνολικής αξίας 322.961,00€ και κατ' επέκταση η εικονικότητα των δεκαέξι (-16-) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες υπηρεσίες μεταφοράς από τη βουλγάρικη επιχείρηση TRANSPORT LTD, συνολικής αξίας 15.400,00€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί της μη αιτιολόγησης και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και γίνεται αποδεκτός μόνον ως προς τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. IT..... και τις παρεπόμενες υπηρεσίες μεταφοράς των εν λόγω παραδόσεων από την TRANSPORT LTD, ενώ κατά τις λοιπές συναλλαγές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^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 είκοσι ένα (-21-) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 352.211,00€ προς τις επιχειρήσεις «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ..... και «..... TRADE LTD» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... και δεκαέξι (-16-) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 15.400,00€ από την επιχείρηση TRANSPORT LTD, ήτοι συνολικού ποσού 367.611,00€, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, ανέρχεται επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 2.802.824,00€ σε ποσοστό 13,12%.

Οι παρατυπίες αυτές είναι μεγάλης έκτασης διότι το ποσοστό τους είναι μεγαλύτερο των ορίων που θέτει η παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και το οικονομικό και λογιστικό αποτέλεσμα επηρεάζεται σημαντικά. Ως εκ τούτου, ορθά ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 και, 30 και 32 του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί του κύρους των βιβλίων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, ο προαναφερθείς ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού και επιτρεπόμενου λογιστικού προσδιορισμού απορρίφθηκε και ο εξωλογιστικός συντελεστής καθαρού κέρδους είναι 10,80% ήτοι μεγαλύτερος του λογιστικού συντελεστή καθαρού κέρδους ποσοστού 8,62% και μικρότερος του διπλάσιου των πινάκων ΣΚΚ ποσοστού 12%, παρέλκει η εξέταση του έτερου ισχυρισμού περί της εξέτασης λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος και αναγνώρισης της παραγωγικότητας των δαπανών.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «.... 2. Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων. 3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων. 4. Η διαφορά κερδών που προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών. 5. Για τον έλεγχο της εφαρμογής της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα

στοιχεία τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 39^Α του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ημεδαπή επιχείρηση, που λειτουργεί με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα και συνδέεται με αλλοδαπή επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούται σε παροχή στοιχείων και πληροφοριών τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών για τον έλεγχο των προϋποθέσεων των παραγράφων 2 και 8 του προηγούμενου άρθρου. 5. Από την υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 εξαιρούνται οι συναλλαγές μεταξύ των ιδίων επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο όταν το συνολικό ύψος αυτών δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ετησίως.7. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 που τηρούν οι ημεδαπές επιχειρήσεις, τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρχής αυτής και σε κάθε περίπτωση εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής του σημειώματος της φορολογικής αρχής. Αν κατά το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί η μη τήρηση ή ελλιπής τήρηση των στοιχείων ή αν τα στοιχεία τεκμηρίωσης αυτά δεν τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ίσο με το είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τηρήθηκαν ή τηρήθηκαν ελλιπώς ή δεν τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής τα στοιχεία τεκμηρίωσης.....».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 2 του ν.2238/1994 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ουσιαστών όμοιες με εκείνες των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 50 παρ. 1 του ν.4172/2013 στις οποίες ορίζεται, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου, ως συγγενικό πρόσωπο ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή και συνδεδεμένο πρόσωπο κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστών διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστών διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Επειδή, από το υπ' αριθ. πρωτ. 20171116152434/16.11.2017 της Υπηρεσίας Μητρώου του Υπουργείου Δικαιοσύνης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας προκύπτει ότι η TRANSPORT LTD ιδρύθηκε την 12/07/2010 με μοναδικό ιδιοκτήτη του κεφαλαίου και διαχειριστή τον, ο οποίος τυγχάνει διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της προσφεύγουσας. Εν συνεχεία, στις 29/06/2011 μεταβιβάστηκε το σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου στον, αδελφό του διαχειριστή και μοναδικού εταίρου της προσφεύγουσας, ο οποίος διορίστηκε και διαχειριστής της βουλγάρικης επιχείρησης. Τουτέστιν, καίτοι τα δύο αυτά φυσικά πρόσωπα είναι συγγενικά (αδελφία), έχουν απόλυτη οικονομική αυτοτέλεια και

ανεξαρτησία, ενώ περαιτέρω δεν προκύπτει και από τον έλεγχο κάποια σχέση έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πραγματοποίησε συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών μεταφοράς) με την βουλγάρικη επιχείρηση TRANSPORT LTD, συνολικής καθαρής αξίας 111.000,00€. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε συναλλαγές με την προαναφερθείσα επιχείρηση, από την 01/01/2011 έως την 29/06/2011 (ημερομηνία μεταβίβασης του εταιρικού κεφαλαίου της βουλγάρικης επιχείρησης, από τον, διαχειριστή και μοναδικό εταίρο της προσφεύγουσας, στον αδελφό του, αλλαγής διαχειριστή και παύσης οποιασδήποτε άμεσης ή έμμεσης σύνδεσης του με αυτήν), συνολικής αξίας 38.200,00€, ήτοι κάτω του προβλεπόμενου από την παρ. 5 του άρθρου 39^Α του ν.2238/1994 ορίου των 100.000,00€ προκειμένου να συντρέχουν οι προϋποθέσεις για υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών. Συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν ήταν υπόχρεη τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης για τις συναλλαγές με την βουλγάρικη επιχείρηση TRANSPORT LTD και εσφαλμένα επέβαλε το οριζόμενο από παρ. 7 του άρθρου 39^Α του ν.2238/1994 πρόστιμο. Επιπροσθέτως, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 κατά το ποσό 111.000,00€ διότι αφενός η προσαύξηση τούτη πρέπει να αναφέρεται σε διαφορά κερδών που προκύπτουν από συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και όχι στο συνολικό ύψος των συναλλαγών, αφετέρου ουδεμία σύγκριση πραγματοποιήθηκε για τη διαπίστωση τυχόν μεταφοράς κερδών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού συναλλαγών ως ενδοομιλικών και μη νόμιμης επιβολής, έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «.....γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης..... Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό

(5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.....».

Επειδή, με την 1058329/1851/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. 1087/10-06-2005 διευκρινίζεται ότι: «..... ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος.....».

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό και λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

1. το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων βάσει δήλωσης ήταν 2.802.824,00€,
 2. η καθαρή αξία των είκοσι ένα (-21-) εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ποσού 352.211,00€ προς τις επιχειρήσεις «..... S.R.L.» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ΙΤ..... και «..... TRADE LTD» με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... είναι καταχωρημένη στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, οπότε δε συνιστά απόκρυψη φορολογητέας ύλης και λόγο ισόποσης αύξησης των ακαθαρίστων εσόδων,
 3. η αξία των εκδοθέντων εικονικών υπερβαίνει τα όρια της περ. β' της παρ. 2^η του άρθρου 30 του ν.2238/1994, και
 4. η καθαρή αξία των δεκαέξι (-16-) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ποσού 15.400,00€, από την επιχείρηση TRANSPORT LTD ανάγεται στο σκέλος των εξόδων – δαπανών που είχε ως αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών και όχι την απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος,
- σε συνδυασμό με τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, τα οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας διαμορφώνονται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφαση - ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	2.802.824,00	2.802.824,00	0,00
πλέον αξία ληφθέντων εικονικών στοιχείων	25.637,86	0,00	-25.637,86
πλέον αξία εκδοθέντων εικονικών στοιχείων	539.265,50	0,00	-539.265,50
Προσαύξηση 8%	269.418,19	224.225,92	-45.192,27
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων άρθρου 39 ν.2238/1994	111.000,00		-111.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	3.748.145,55	3.027.049,92	-721.095,63
Εξωλογιστικός ΣΚΚ	10,80%	10,80%	0,00
Καθαρά κέρδη	404.799,72	326.921,39	-77.878,33
Φορολογητέα κέρδη	404.799,72	326.921,39	-77.878,33
Φόρος που αναλογεί	80.959,94	65.384,28	-15.575,66
Φόρος που βεβαιώθηκε	7.328,96	7.328,96	0,00
Κύριος φόρος για καταβολή	73.630,98	58.055,32	-15.575,66
Πρόσθετος φόρος	88.357,18	69.666,38	-18.690,80
Σύνολο για καταβολή	161.988,16	127.721,70	-34.266,46

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο,

αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,..... ».

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό και λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

1. το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται εξωλογιστικά στο ποσό των 3.027.049,92€, και
 2. οι παραδόσεις για τις οποίες αναγνωρίζεται ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας αυτών προσδιορίζονται στο ποσό των 2.345.691,80€ (2.697.902,80€ - 352.211,00€),
- σε συνδυασμό με τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, οι φορολογητέες εκροές και εισροές της προσφεύγουσας και ο φόρος αυτών διαμορφώνονται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	3.748.145,55	3.027.049,92	-721.095,63
Μείον ενδοκοινοτικές παραδόσεις	2.158.637,30	2.345.691,80	187.054,50
πλέον ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 13%	31.344,61	31.344,61	0,00
πλέον ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών 23%	146.957,62	146.957,62	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.767.810,48	859.660,35	-908.150,13
Φορολογητέες εκροές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 13%	1.619.535,79	711.385,66	-908.150,13
Φόρος εκροών 13%	210.539,65	92.480,14	
Φορολογητέες εκροές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, λήψεις κλπ 23%	148.274,69	148.274,69	0,00
Φόρος εκροών 23%	34.103,18	34.103,18	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	244.642,83	126.583,32	-118.059,51
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	95.022,66	95.022,66	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	149.620,17	31.560,66	-118.059,51
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	179.544,20	37.872,79	-141.671,41
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	329.164,37	69.433,45	-259.730,92

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 58Α του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας. [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.[...]

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».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 και της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2012. Διαφορά φόρου: 58.055,32€

	(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	69.666,38 €	29.027,66 €	22.461,60 €	51.489,26 €	51.489,26 €

- Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011. Διαφορά φόρου: 31.560,66€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α 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	37.872,79 €	15.780,33 €	12.210,82 €	27.991,15 €	27.991,15 €

- Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012. Διαφορά φόρου: 653,55€

	(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	784,26 €	326,78 €	252,86 €	579,64 €	579,64 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./26.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΜΟΝ ΕΠΕ» με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- την τροποποίηση της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- την τροποποίηση της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- την ακύρωση της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 39^Α ν.2238/1994) οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

4. την τροποποίηση της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
5. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
6. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π. για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	226.261,34 €	147.044,40 €	-79.216,94 €

Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2002

(τροποποίηση της πράξης βάσει του σκεπτικού της απόφασης και 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	73.630,98 €	58.055,32 €	-15.575,66 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	88.357,18 €	0,00 €	-88.357,18 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		29.027,66 €	29.027,66 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013		22.461,60 €	22.461,60 €
Σύνολο για καταβολή	161.988,16 €	109.544,58 €	-52.443,58 €

Υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 39^Α
ν.2238/1994)
οικ. έτους 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	22.200,00 €	0,00 €	-22.200,00 €

Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011

(τροποποίηση της πράξης βάσει του σκεπτικού της απόφασης και 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	149.620,17 €	31.560,66 €	-118.059,51 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	179.544,20 €	0,00 €	-179.544,20 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		15.780,33 €	15.780,33 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013		12.210,82 €	12.210,82 €
Σύνολο για καταβολή	329.164,37 €	59.551,81 €	-269.612,56 €

Υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν.2523/1997)

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011

Πρόστιμο	3.600,00 €
----------	------------

Υπ' αριθ. 560/02.08.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π.

για ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012

(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
Κύριος Φόρος	653,55 €	653,55 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	784,26 €	0,00 €	-784,26 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		326,78 €	326,78 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013		252,86 €	252,86 €
Σύνολο για καταβολή	1.437,81 €	1.233,19 €	-204,62 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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.