



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/07/2019

Αριθμός απόφασης: 2152

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης την, κατά: α) της υπ' αριθμ. /31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, β) της υπ' αριθμ. /31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθμ. /31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, δ) της υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, ε) της υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, στ) της υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, ζ) της υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, η) του υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, θ) του υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις από 31/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019/17-05-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Τη με αριθμ./30-05-2019 απόφαση περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.
9. Τη με αριθμ./03-06-2019 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.
10. Το με αριθμ. πρωτ./ 25-06-2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών με συνημμένη την από 21/06/2019 έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 93.659,53 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 87.852,63 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό

181.512,16 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 41.473,62 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 38.902,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **80.375,87 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Οι παραπάνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν συνεπεία της από 31/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./20-09-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης και του δηλωθέντος με τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και καταστάσεις φορολογικής αναμόρφωσης για τις χρήσεις 2012 και 2013. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν επιπλέον από τον έλεγχο και προστέθηκαν στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2012-31/12/2012	
Λήψη είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., από την επιχείρηση, με ΑΦΜ-ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 35.000,00 ευρώ, τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως παραγωγική δαπάνη και προτίθενται στα αποτελέσματα	35.000,00
Τόκοι τραπεζών (Λογ/σμος 65.01.0000)	387.865,96
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2012-31/12/2012	422.865,96

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2013-31/12/2013	
Τακτικές αποδοχές ((Λογ/σμος 60.00.0000)	170.270,46
Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ (Λογ/σμος 60.03.0000)	76.155,63
Φόρος ακίνητης περιουσίας (Λογ/σμος 63.98.0200)	1.012,12
Διάφορα έξοδα (Λογ/σμος 64.02.0006)	2.933,44
Τόκοι τραπεζών (Λογ/σμος 65.01.0000)	532.098,62
Τόκοι και έξοδα ασφαλιστικών ταμείων (Λογ/σμος 65.01.1000)	25.570,73
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2013-31/12/2013	808.041,00

Σημειώνεται ότι λόγω της παράβασης της λήψης είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2012 **ανακριβή** σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994.

γ) Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 36.488,91 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης ποσού 34.226,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **70.715,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 59 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017. Σύμφωνα με την από 31/12/2018 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 παρακράτησε φόρο επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών ποσού 36.488,91 ευρώ, τον οποίο δεν απέδωσε στο ελληνικό Δημόσιο.

δ) Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 8.512,25 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης ποσού 7.984,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **16.496,73 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 και 59 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017. Σύμφωνα με την από 31/12/2018 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 παρακράτησε φόρο επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών 8.512,25 ευρώ, τον οποίο δεν απέδωσε στο ελληνικό δημόσιο.

ε) Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.962,44 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης ποσού 2.778,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.741,20 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 παρ. 1β και 60 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017. Σύμφωνα με την από 31/12/2018 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 κατέβαλε για ανακαίνιση ξενοδοχείου (λογ/σμος 11.00.0005) το ποσό των 98.748,00 ευρώ και παρακράτησε φόρο επί αμοιβών σε εργολάβους ποσού 2.962,44 ευρώ, για τον οποίο δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου.

στ) Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών εργοληπτών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.377,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης ποσού 1.291,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.668,62 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 παρ. 1β και 60 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017. Σύμφωνα με την από 31/12/2018 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 κατέβαλε για ανακαίνιση ξενοδοχείου (λογ/σμος 11.00.0005) το ποσό των 45.900,00 ευρώ και παρακράτησε φόρο επί αμοιβών σε εργολάβους ποσού 1.377,00 ευρώ, για τον οποίο δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου.

ζ) Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 672,42 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης ποσού 630,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.303,15 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 58 και 59 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017. Σύμφωνα με την από 31/12/2018 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 παρακράτησε φόρο επί αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών ποσού 672,42 ευρώ, τον οποίο δεν απέδωσε στο ελληνικό δημόσιο.

η) Με τον υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 14.000,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015. Σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση, με ΑΦΜ-ΦΠΑ GB, είκοσι πέντε (25) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 35.000,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 2 παρ. 3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

θ) Με τον υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015. Σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η προσφεύγουσα δεν είχε καταχωρήσει – εκτυπώσει στο τηρούμενο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού την ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων της 31/12/2012 καθώς και τον ισολογισμό, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 1 και 3, 29 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 17 παρ. 4, 7 και 8, 2 παρ. 1, 36 παρ. 1 και 10 του ίδιου Π.Δ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει καταλογιστικές πράξεις επιβολής φόρους εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων και προστίμου για το οικονομικό έτος 2013 την 02/01/2019.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να έχει τηρηθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης κατά το στάδιο του ελέγχου πριν από την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.
- Δε στοιχειοθετείται σε βάρος της η παράβαση της λήψης και καταχώρησης κατά τη χρήση 2012 είκοσι πέντε (25) δήθεν εικονικών τιμολογίων της εταιρείας, συνολικής καθαρής αξίας 35.000,00 ευρώ.
- Ακόμα και εάν δε γίνει δεκτό ότι τα τιμολόγια που έλαβε από την εταιρεία κατά τη χρήση 2012 αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές, σε κάθε περίπτωση δε θα πρέπει να επιβληθεί σε βάρος της το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, υπολογιζόμενο σε 40% της συνολικής αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αλλά το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015, υπολογιζόμενο σε 10% της συνολικής αξίας των ληφθέντων δήθεν εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον η λήψη και η καταχώρησή τους δε μείωσε το φόρο εισοδήματος της χρήσης 2012.
- Επικουρικά, εάν δε γίνει δεκτό ότι τα τιμολόγια που έλαβε από την εταιρεία κατά τη χρήση 2012 αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές, σε κάθε περίπτωση δε θα πρέπει να επιβληθεί σε βάρος της το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, υπολογιζόμενο σε 40% της συνολικής αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αλλά το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015, υπολογιζόμενο σε 20% της συνολικής αξίας των ληφθέντων δήθεν εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον κατά την κρίση του ελέγχου δε δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- Σε κάθε περίπτωση δε θα πρέπει να επιβληθεί σε βάρος της το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, υπολογιζόμενο σε 40% της συνολικής αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αλλά το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, υπολογιζόμενο σε 40% της συνολικής αξίας των ληφθέντων δήθεν εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2012, ενόψει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Εσφαλμένη η απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών κατά τη χρήση 2012, καθόσον η αξία των αποδιδόμενων στην εταιρεία παραβάσεων είναι ασήμαντη σε σχέση με τα αποτελέσματά της.
- Πλάνη περί τα πράγματα καθώς και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου ως προς την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013. Ειδικότερα:

α) Οι δαπάνες του λογαριασμού 60.00.0000 «τακτικές αποδοχές» πληρούν τις προϋποθέσεις για να αναγνωριστούν προς έκπτωση για το οικονομικό έτος 2014, καθώς ανεξάρτητα εάν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές, σε κάθε περίπτωση αυτές έχουν βεβαιωθεί (καταλογιστεί) με Πράξη Επιβολής Εισφορών (Π.Ε.Ε.) από το Ι.Κ.Α. πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

β) Οι δαπάνες του λογαριασμού 65.01.0000 «τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων» ποσού 387.865,96 ευρώ κατά τη χρήση 2012 και 532.098,62 ευρώ κατά τη χρήση 2013 λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο, καθώς αφορούν πράγματι δεδουλευμένους τόκους για την εξυπηρέτηση δανειακών της υποχρεώσεων προς τις τράπεζες και

- Η επιβολή των τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. δε συνάδει με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, η οποία απέκτησε νομοθετικό έρεισμα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε τα κάτωθι έγγραφα:

1. Την από 22/01/2019 εκτύπωση «ΠΙΝΑΚΑ ΧΡΕΩΝ ΟΦΕΙΛΕΤΗ» από την ιστοσελίδα του ΕΦΚΑ για την εταιρεία

2. Τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με λήπτρια την εταιρεία

3. Αντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης της εταιρείας με λήπτρια την εταιρεία

4. Την από σύμβαση ανάπτυξης, βελτίωσης και καταχώρησης – διατήρησης ιστοσελίδας της εταιρείας με αντισυμβαλλόμενη τη την εταιρεία

5. Το με ημερομηνία 28/01/2019 έγγραφο της τράπεζας με θέμα «τόκοι δανειακών συμβάσεων έτους 2012» προς την εταιρεία

6. Αλληλογραφία ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του με την τράπεζα

7. Αλληλογραφία ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του με το λογιστικό γραφείο του

Αντίγραφο κίνησης αλληλόχρεου λογαριασμού με αριθμό στην τράπεζα για την περίοδο 01/01/2012-31/10/2012.

9. Αντίγραφο κίνησης αλληλόχρεου λογαριασμού με αριθμό στην τράπεζα για την περίοδο 01/01/2012-31/10/2012.

10. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση στην τράπεζα για το διάστημα 03/05/2012-31/12/2012.

11. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση στην τράπεζα για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2012.

12. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση στην τράπεζα για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2012.

13. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση στην τράπεζα για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2012.

14. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση στην τράπεζα για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2012.
15. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση στην τράπεζα για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2012.
16. Καρτέλα λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση του με αριθμό λογαριασμού στην τράπεζα για το διάστημα 13/03/2012-13/09/2013.
17. Πράξεις επιβολής εισφορών (Π.Ε.Ε.) ΙΚΑ-ΕΦΚΑ εις βάρος της εταιρείας
18. Καρτέλα λογαριασμού σε οριστική καθυστέρηση του με αριθμό λογαριασμού στην τράπεζα για το διάστημα 03/05/2012-07/05/2014.
19. Αντίγραφα λογαριασμού 65.01.0000 της εταιρείας για τις χρήσεις 2012 και 2013.

Στη συνέχεια με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 / 17-05-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, που υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας προσκόμισε συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην κατοχή της μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου. Τα νέα στοιχεία, προσκομίσθηκαν την 17/05/2019, ήτοι δεκατέσσερις (14) ημέρες πριν από τη λήξη της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Προς τούτο κρίθηκε ότι απαιτείται διερεύνηση επ' αυτών και με την **υπ' αριθμ.**

...../30-05-2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας δόθηκε παράταση για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες. Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα με το συμπληρωματικό της υπόμνημα προσκόμισε τα κάτωθι:

20. Αντίγραφο εξωλογιστικού υπολογισμού οφειλής σε καθυστέρηση του με αριθμό λογαριασμού της εταιρείας για το διάστημα 31/03/2012-20/11/2012.
21. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό αλληλόχρεου λογαριασμού της εταιρείας στην τράπεζα
22. Αντίγραφο εξωλογιστικού υπολογισμού οφειλής σε καθυστέρηση του με αριθμό λογαριασμού της εταιρείας για το διάστημα 31/03/2012-20/11/2012.
23. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό αλληλόχρεου λογαριασμού της εταιρείας στην τράπεζα για το διάστημα 31/12/2012-26/02/2014.
24. Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό αλληλόχρεου λογαριασμού της εταιρείας στην τράπεζα για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2012.
25. Η υπ' αριθμ. /1 σύμβαση αυξήσεως πιστώσεως με αλληλόχρεο λογαριασμό μεταξύ της τράπεζας και της εταιρείας με συνημμένη την πρόσθετη πράξη αυτής.
26. Η υπ' αριθμ. /2 σύμβαση αυξήσεως πιστώσεως με αλληλόχρεο λογαριασμό μεταξύ της τράπεζας και της εταιρείας
27. Η υπ' αριθμ. σύμβαση πίστωσης με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό μεταξύ της τράπεζας και της εταιρείας με συνημμένη την πρόσθετη πράξη αυτής.

28. Επιστολή της τράπεζας προς την εταιρεία με θέμα «Τόκοι δανειακών συμβάσεων 2012».

29. Την από 02/10/2009 επιστολή της

Το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων δεν είχε τεθεί στη διάθεση του ελέγχου πριν τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων και ως εκ τούτου δεν είχε ληφθεί υπ' όψιν κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Κατόπιν τούτου, η υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/03-06-2019 έγγραφο, διαβίβασε την υπ' αριθμ. /03-06-2019 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, προκειμένου η τελευταία να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, αφού επεξεργάστηκε τα εν λόγω στοιχεία, απέστειλε στην υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. / 25-06-2019 έγγραφό του (ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ / 25-06-2019) την από 21/06/2019 έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων βάσει της ανωτέρω πράξης αναπομπής. Δυνάμει του πορίσματος της παραπάνω έκθεσης στο οποίο κατέληξε η φορολογική αρχή μετά τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, μεταβλήθηκε το ποσό του αρχικώς προσδιορισθέντος από τον έλεγχο φόρου εισοδήματος.

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή στο **άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997** ορίζεται:

«5. 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. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στην **παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013**, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται

προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, εν προκειμένω, το σύνολο των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων και προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών εκδόθηκε στις 31/12/2018, ήτοι εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής και κατόπιν τούτου η παραγραφή διακόπηκε. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες της κοινοποιήθηκαν στις 02/01/2019 δια θυροκολλήσεως, πρέπει να ακυρωθούν διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, είχε υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2018, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν. 4174/2013**:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, στην προσφεύγουσα εταιρεία κοινοποιήθηκε το με αριθμ. πρωτ./06-12-2018 σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου, με το οποίο καλούταν όπως εντός είκοσι (20) ημερών να διατυπώσει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων και υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ./31-12-2018 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της, τους οποίους ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, αλλά δεν αποδέχτηκε. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις

είναι πλημμελείς λόγω παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«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 πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.):

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

...Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

9. 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, σύμφωνα με τη με αριθμ. **116/2013 απόφαση ΣτΕ**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία 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, ν' 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στο από 19/04/2018 ΕΜΠ δελτίο πληροφοριών με αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ.ΑΤΤ.Α ΕΞ 2018, του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής - Αιγαίου αναφέρεται:

«Η Υπηρεσία μας έχει ήδη διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες, οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο, **αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011**, με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης *digi-lodge*, *digi-retail* και *digi-content*. **Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισης τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία.** Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. σε πελάτες-λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας- Α.Φ.Μ. στην οδό και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις

πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ./02-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος,

1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην για λογαριασμό των πελατών τους.

2) Για το λόγο αυτό, **κατασκευάστηκαν** στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία, συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολο της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν **σχεδόν άμεσα** στην ανωτέρω βρετανική οντότητα δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της, επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.

4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε., συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως

ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.

5) **Όλα** τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα **αναζητηθούν** από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρانونώς καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε ως τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς τις ελληνικές επιχειρήσεις και της είσπραξης των ανάλογων επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία που σχετίζονται με το επιχορηγούμενο πρόγραμμα στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content. Παρά τις συνεχείς οχλήσεις του ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε κανένα πρόσφορο στοιχείο που να έχει σχέση με το υπό κρίση πρόγραμμα, αντιθέτως δήλωσε προφορικά στον έλεγχο ότι το πρόγραμμα δε λειτούργησε ποτέ λόγω τεχνικών προβλημάτων, καθώς ο προμηθευτής του προγράμματος, ήτοι η αλλοδαπή εταιρεία, αποδείχτηκε αναξιόπιστη. Περαιτέρω από τον έλεγχο των πληρωμών των είκοσι πέντε (25) Τ.Π.Υ. της, τα οποία έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα 11/05/2012, διαπιστώθηκε ότι αυτά έχουν εξοφληθεί όλα με μετρητά.

Επειδή, βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ, αποδεικνύεται με εμπεριστατωμένο τρόπο ότι ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας της εκδότριας επιχείρησης ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων, ενώ από την πλευρά του λήπτη δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών συνολικής αξίας 35.000,00 ευρώ, ούτε και ο τρόπος εξόφλησης αυτών. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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 εταιρεία δεν προσκόμισε ούτε κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής κάποιο νέο στοιχείο που να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των είκοσι πέντε (25) τιμολογίων της εταιρείας, συνολικής καθαρής αξίας 35.000,00 ευρώ.

Επειδή, όπως αναφέρθηκε ήδη, κατά την επανεξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 / 17-05-2019 έγγραφο στην Υπηρεσία μας με το οποίο προσκόμισε **συμπληρωματικά στοιχεία** τα οποία αφορούν δικαιολογητικά δαπανών που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /03-06-2019 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι για τα ως άνω νέα στοιχεία απαιτούνταν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στο πλαίσιο αυτό, η Υπηρεσία μας διαβίβασε τα εν λόγω στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ / 03-06-2019 έγγραφο, προκειμένου η τελευταία να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών μας απέστειλε το σχετικό πόρισμα με το υπ' αριθμ. πρωτ. / 25-06-2019 διαβιβαστικό έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με το ως άνω από 21/06/2019 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία, έκανε δεκτό μέρος των ισχυρισμών της προσφεύγουσας και οι δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν και προστέθηκαν στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας ως λογιστικές διαφορές διαμορφώθηκαν ως κάτωθι:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2012-31/12/2012	
Λήψη είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., από την επιχείρηση, με ΑΦΜ-ΦΠΑ GB, συνολικής καθαρής αξίας 35.000,00 ευρώ, τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως παραγωγική δαπάνη και προτίθενται στα αποτελέσματα	35.000,00
Τόκοι τραπεζών (Λογ/σμος 65.01.000)	79.508,20
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2012-31/12/2012	114.508,20

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2013-31/12/2013	
Φόρος ακίνητης περιουσίας (Λογ/σμος 63.98.0200)	1.012,12
Διάφορα έξοδα (Λογ/σμος 64.02.0006)	2.933,44
Τόκοι τραπεζών (Λογ/σμος 65.01.0000)	374.395,61
Τόκοι και έξοδα ασφαλιστικών ταμείων (Λογ/σμος 65.01.1000)	25.570,73
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 01/01/2013-31/12/2013	403.911,90

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος:

α) για τη χρήση 2012, λόγω της παράβασης της λήψης είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών

στοιχείων, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, με διαμορφούμενα συνολικά καθαρά κέρδη ελέγχου ποσού 483.625,71 ευρώ.

β) για τη χρήση 2013, στα προκύπτοντα βάσει βιβλίων οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας προσέθεσε το σύνολο των λογιστικών διαφορών ποσού 403.911,90 ευρώ και προσδιόρισε το υπόλοιπο ζημίας ελέγχου στο ποσό των 244.615,16 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992**, όπως ίσχυε:

«Άρθρο 30 Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

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.

.....

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, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

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:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, καθώς αφενός χωρίς να αιτιολογήσει ότι οι διαπιστωθείσες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό αυτών (ΣΤΕ 544/2018), και αφετέρου οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες είναι μικρής έκτασης (συνολική αποκρυσταλλώμενη αξία 35.000,00 ευρώ για σύνολο ακαθάριστων εσόδων 941.976,98 ευρώ), και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα. Με βάση τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και τα βιβλία της για τη χρήση 2012 κρίνονται ακριβή με την παρούσα απόφαση.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012-31/12/2012 και 01/01/2013-31/12/2013 με την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2012-31/12/2012

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου (μετά τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις)	Βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	941.976,98	995.199,37	941.976,98
Ζημιά ισολογισμού χρήσης βάσει Δ.Λ.Π.	1.039.459,28		1.039.459,28
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη ή ζημιά		483.625,71	
πλεόν λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	484.401,71		484.401,71
πλεόν λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου			114.508,20
Αθροισμα ή Υπόλοιπο	-555.057,57	483.625,71	-440.549,37
Κέρδη χρήσης		483.625,71	
Ζημιές χρήσης	-555.057,57		-440.549,37

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013-31/12/2013			
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου (μετά τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις)	Βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	803.189,78	803.189,78	803.189,78
Ζημιά ισολογισμού χρήσης βάσει Δ.Λ.Π.	755.407,16	755.407,16	755.407,16
πλεόν λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	106.880,10	106.880,10	106.880,10
πλεόν λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		403.911,90	403.911,90
Αθροισμα ή Υπόλοιπο	-648.527,06	-244.615,16	-244.615,16
Κέρδη χρήσης			
Ζημιές χρήσης	-648.527,06	-244.615,16	-244.615,16

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της

αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη χρήση 2012 εμφάνισε **ζημία** μετά τη φορολογική αναμόρφωση ύψους 4.766.603,42 ευρώ. Περαιτέρω, ακόμα και μετά την αφαίρεση της καθαρής αξίας των είκοσι πέντε (25) εικονικών τιμολογίων της εταιρείας, συνολικού ποσού 35.000,00 ευρώ, αλλά και των λογιστικών διαφορών του ελέγχου (μετά τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις) ποσού 79.508,20 ευρώ, η προσφεύγουσα εταιρεία εξακολουθεί να παρουσιάζει ζημία χρήσης. Συνεπώς η λήψη και η καταχώρηση των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, και ο ισχυρισμός της ότι έπρεπε να υπαχθεί στην περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/20185 και όχι στην περ. β' της παρ. 3 του άρθρου αυτού κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 για τη λήψη των είκοσι πέντε (25) εικονικών τιμολογίων της εταιρείας, συνολικού ποσού 35.000,00 ευρώ πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των $35.000,00 * 10\% = 3.500,00$ ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- Την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ' αριθμ. /31-12-2018, /31-12-2018, /31-12-2018, /31-12-2018 και /31-12-2018 προσβαλλόμενες πράξεις και την επικύρωση αυτών και

- Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις υπ' αριθμ./31-12-2018,/31-12-2018 και/31-12-2018 προσβαλλόμενες πράξεις και την τροποποίηση αυτών.

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' ν. 4337/2015: **3.500,00 ευρώ**

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015: **900,00 ευρώ**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	36.488,91	36.488,91
Πρόσθετος φόρος	34.226,59	34.226,59
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	70.715,50	70.715,50

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΡΓΟΛΗΠΤΩΝ		
	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Φόρος επί αμοιβών εργοληπτών	2.962,44	2.962,44
Πρόσθετος φόρος	2.778,76	2.778,76
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.741,20	5.741,20

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	8.512,25	8.512,25
Πρόσθετος φόρος	7.984,48	7.984,48
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	16.496,73	16.496,73
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΡΓΟΛΗΠΤΩΝ		
	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Φόρος επί αμοιβών εργοληπτών	1.377,00	1.377,00
Πρόσθετος φόρος	1.291,62	1.291,62
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.668,62	2.668,62

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ		
	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Φόρος επί αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών	672,42	672,42
Πρόσθετος φόρος	630,73	630,73
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.303,15	1.303,15

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.