



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα, 30/09/2020

ΤΜΗΜΑ Α2

Αριθμός απόφασης: 2125

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
- δ Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ.Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚΒ2088/31-05-2020) .
- 2.**Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.**Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4.**Την υπ' αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5.Την από **16-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην, κατά της υπ' αριθμ./13-11-2019 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών** καθώς και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

6.Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ/**

8.Τη με αρ. πρωτ. **Δ.Ε.Δ.** ΕΞ 2020 ΕΜΠ /05-05-2020 Κλήση προς ακρόαση προς την προσφεύγουσα.

9.Το υπ. αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ** ΕΙ2020 ΕΜΠ / 14-05-2020 υπόμνημά της προσφεύγουσας.

10.Την με αριθμ...../18.05.2020 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ με το με αριθμ. ΔΕΔ ΕΞ2020ΕΜΠ/18-05-2020 έγγραφο.

11. Το με αριθμ.πρωτ..... ΕΜΠ/01-06-2020 (υπ. αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ** ΕΙ2020ΕΜΠ /03-06-2020) έγγραφο της **Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ** με το οποίο διαβιβάστηκε η από 29/05/2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

10.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./13-11-2019 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών** προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο το πιστωτικό ποσό φόρου στο ποσό των 91.758,28 ευρώ και αντί του δηλωθέντος ποσού 357.864,64 ευρώ και επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν.4174/2013, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 269.033,53 ευρώ, ήτοι διαφορά φόρων για καταβολή ύψους 179.355,25, διαφορά φόρων για επιστροφή 355.784,64 ευρώ, ήτοι καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας συνολικό ποσό φόρων και προστίμων **535.139,89 ευρώ** σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 12/11/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και προστίμου άρθρου 4 του ν.2523/1997 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ,

Η προσφεύγουσα κατά την κρινόμενη χρήση 2013 υπέβαλε ηλεκτρονικά στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΒ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθμό/29-05-2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), από την οποία προέκυψε επιστροφή φόρου εισοδήματος ύψους 355.784,64 ευρώ.

Για την ανωτέρω επιστροφή με την με αριθμό πρωτ./12-06-2014 αίτηση στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ (η ελεγκτική αρμοδιότητα της οποίας μεταφέρθηκε από 06/06/2013 στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ) η προσφεύγουσα αιτήθηκε από την παραπάνω Δ.Ο.Υ να προχωρήσει σε επιστροφή ή συμψηφισμό αν υπάρχει, παρακρατηθέντος φόρου 4% από δημόσια νοσοκομεία, όπως προκύπτει από τις επισυναπτόμενες βεβαιώσεις που προσκόμισε για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014).

Με αφορμή την ανωτέρω επιστροφή εκδόθηκε η με αριθμό/22-01-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε. (πλέον Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.) για την ελεγχόμενη χρήση 2013, η οποία στη συνέχεια παρατάθηκε με τις με αριθμούς/08-04-2015 και/21-10-2015 εντολές ελέγχου. Στη συνέχεια και σε αντικατάσταση της παραπάνω εντολής ελέγχου εκδόθηκε η με αριθμό/02-12-2016 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών Φόρων, Τελών και Εισφορών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ με εντολή Διοικητή Α.Α.Δ.Ε (πλέον Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.), λόγω άρνησης λήψης φορολογικού πιστοποιητικού, η οποία παρατάθηκε μέχρι 31/12/2020.

Μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προκειμένου να ερευνηθεί η τήρηση από αυτήν των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ κατά τη διαχειριστική περίοδο 2013, στις δαπάνες λειτουργίας, παραγωγής εξόδων διοίκησης κ.λ.π., διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων συμφωνία των δεδομένων των βιβλίων με τα αντίστοιχα ποσά της δήλωσης εισοδήματος που είχε υποβάλλει, πλην όμως αναμορφώθηκαν λογιστικά τα αποτελέσματα της με την προσθήκη στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 3.138.206,33 ευρώ, που η ίδια είχε δηλώσει ως κύκλο εργασιών την αξία των επιστροφών και εκπτώσεων των αγορών της προσφεύγουσας εταιρείας ύψους 6.535.734,56 ευρώ. Συγκεκριμένα στο παραπάνω ποσό των ακαθαρίστων εσόδων, προστέθηκαν:

- i. Το σύνολο της αξίας των πιστωτικών τιμολογίων, επιστροφών αγορών αξίας **2.092.815,52 ευρώ** και εκπτώσεων αγορών αξίας **4.442.919,04 ευρώ** της προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, διότι η φορολογική αρχή θεώρησε ότι στην πραγματικότητα αποτελούν υποκρυπτόμενες πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία πώλησης,
- ii. Πιστωτικά τιμολόγια πωλήσεων που δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ύψους **19.021,44 ευρώ**,

Διαμορφώνοντας έτσι τα τελικά ακαθάριστα έσοδα χρήσης ελέγχου στο ποσό των **9.692.962,33 ευρώ**. Στη συνέχεια ο έλεγχος αφού πρόσθεσε λογιστικές διαφορές ύψους **2.007.780,19 ευρώ** οι οποίες αναλύονται ως εξής:

ΛΟΓ/ΜΟΙ	ΠΟΣΟ
Τόκοι και έξοδα λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών	1.740.714,45
Μισθώματα Leasing λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών	38.260,11
Έξοδα factoring λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών	3.011,28
Ζημιά από αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων μη αιτιολόγηση αυτής	187.361,05
Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	19.411,86
Επιστροφές από πωλήσεις χοδρικής λόγω μη προσκομισης δικαιολογητικών	5.071,44
Επιστροφές από πωλήσεις χοδρικής λόγω μη προσκομισης δικαιολογητικών	4.540,00
Εκπτώσεις πωλήσεων χοδρικής λόγω μη προσκομισης δικαιολογητικών	3.620,00
Εκπτώσεις πωλήσεων χοδρικής λόγω μη προσκομισης δικαιολογητικών	5.790,00
	2.007.780,19

προσδιόρισε τα κέρδη ισολογισμού χρήσης σε **1.517.682,55 ευρώ**, αντί της ζημιάς ισολογισμού χρήσης ποσού **490.097,53 ευρώ** της δήλωσης, διαμορφώνοντας τελικώς τα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των **961.267,10 ευρώ**. Κατά την εκκαθάριση του φόρου ο έλεγχος μείωσε το ποσό των παρακρατηθέντων φόρων κατά **16.176,91 ευρώ** λόγω μη προσκόμισης της προβλεπόμενης βεβαίωσης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη και να της επιστραφεί εντόκως από την υποβολή της υπ. αριθμ. πρωτ./12-06-2014 αίτησης επιστροφής, ο παρακρατηθείς φόρος της χρήσης 2013 ποσού € 357.864,64 καθώς και οποιοδήποτε άλλου ποσού έχει καταβάλλει ή θα καταβάλει στο μέλλον, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη μη αναγνώριση από τον έλεγχο των τόκων και εξόδων συνολικού ποσού 1.740.714,45 €, κατά παράβαση του άρθρου 31 παρ. 1 περ. δ' του ν. 2238/94, με την αιτιολογία της μη προσκόμισης των δικαιολογητικών τα οποία επιτρέπουν τον έλεγχο της παραγωγικότητας της δαπάνης.

2. Παράνομη μη αναγνώριση από τον έλεγχο καταβληθέντων μισθωμάτων στην εταιρεία συνολικού ποσού 38.260,11 € κατά παράβαση του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ιστ' του Ν. 2238/94, με την αιτιολογία της μη προσκόμισης των σχετικών φορολογικών παραστατικών στοιχείων τα οποία επιτρέπουν τον έλεγχο της παραγωγικότητας της δαπάνης.

3. Παράνομη εκκαθάριση των οφειλόμενων ποσών και παράνομος καταλογισμών προστίμου άρθρου 72 παρ. 17 του ΚΦΔ (άρθρο 49 του Ν. 4509/2017).

4. Ανατιτολόγητος και παράνομος χαρακτηριςμός των επιςτροφών και εκπτώσεων αγορών, βάσει των πιστωτικών τιμολογίων της, ως πωλήσεων στο εσωτερικό της χώρας.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα επικαλείται την προσκόμιση νέων στοιχείων με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της, στις 05.05.2020 απεστάλη από την Υπηρεσία μας η με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ προς την προσφεύγουσα, μέσω του διαχειριστή της κ., προκειμένου να εκθέσει περαιτέρω απόψεις σχετικά με τα νέα στοιχεία τα οποία προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή.

Η προσφεύγουσα, με το υπ. αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020 ΕΜΠ / 14-05-2020 υπόμνημά της, απάντησε στην ανωτέρω ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ, προσκομίζοντας βεβαιώσεις των τραπεζών, (ως διαχειρίστρια μέρους χαρτοφυλακίου της),, και, προκειμένου να ενισχύσει τον πρώτο ισχυρισμό της περί παράνομης μη αναγνώρισης από τον έλεγχο των τόκων και εξόδων της χρήσης 2013 συνολικού ποσού **1.740.714,45 €**.

Η Υπηρεσία μας στα πλαίσια της επανεξέτασης και λόγω των νέων στοιχείων που κατατέθηκαν ανέπεμψε την υπόθεση στην φορολογική αρχή με την με αριθμ...../18.05.2020 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ με το με αριθμ.ΔΕΔ..... ΕΞ2020ΕΜΠ/18-05-2020 έγγραφο.

Σύμφωνα με τη ως άνω συμπληρωματική έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος αφού αξιολόγησε τα στοιχεία που ανέπεμψε η Υπηρεσία μας έκανε δεκτά και αναγνώρισε προς έκπτωση λόγω προσκόμισης των προβλεπόμενων δικαιολογητικών τα εξής:

ΛΟΓ.	Τόκοι και έξοδα	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘ ΗΚΑΝ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘ ΗΚΑΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ
65.01.00.0001	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	460.225,98	
65.01.00.0002	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	214.884,28	
65.01.00.0003	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	247.260,06	
65.01.00.0004	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	336.972,33	336.972,33
65.01.00.0005	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	131.469,21	
65.01.00.0008	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων	208.389,37	

	υποχρεώσεων		
65.01.00.0010	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	69.046,72	
65.01.00.0012	Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	72.466,50	72.466,50
		1.740.714,45	409.438,83

Επειδή ωστόσο στο άρθρο 39 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή.

2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής. Ειδικότερα, ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες:

α) Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.

β) Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

γ) Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε

περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

...

4. Τα επιπλέον κέρδη που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.».

Επειδή στο άρθρο 39Α του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

1. Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Ειδικά οι αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/67 (Α' 132) απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Επίσης, εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

Ειδικά για τις υποκείμενες, κατά τα ανωτέρω, σε τεκμηρίωση συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αφορά σε συναλλαγές που υπερβαίνουν το ποσό των 20.000 ευρώ ανά κατηγορία συναλλαγής συνδεδεμένης...».

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 αναφέρεται ότι: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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.....

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.».

Επειδή στις παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 ορίζεται ότι:

«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.

...

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170)».

Επειδή στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13 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, η προσφεύγουσα με την με αριθμό πρωτ./12-06-2014 αίτηση στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ΄ ΑΘΗΝΩΝ (η ελεγκτική αρμοδιότητα της οποίας μεταφέρθηκε από 06/06/2013 στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ) η προσφεύγουσα αιτήθηκε από την παραπάνω Δ.Ο.Υ να προχωρήσει σε επιστροφή ή συμψηφισμό αν υπάρχει, παρακρατηθέντος φόρου 4% από δημόσια νοσοκομεία, όπως προκύπτει από τις επισυναπτόμενες βεβαιώσεις που προσκόμισε για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014). Με αφορμή την ανωτέρω επιστροφή διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ κατά τη διαχειριστική περίοδο 2013 στις δαπάνες λειτουργίας, παραγωγής εξόδων διοίκησης κ.λ.π., και διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι το σύνολο της αξίας των πιστωτικών τιμολογίων (επιστροφών αγορών αξίας **2.092.815,52 ευρώ** και εκπτώσεων αγορών αξίας **4.442.919,04 ευρώ**) της για τα οποία ο έλεγχος τελικώς έκρινε ότι αποτελούν υποκρυπτόμενες πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, για τα οποία δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία πώλησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το σύνολο των αγορών της από την, στο πλαίσιο της μεταξύ τους συμβατικής σχέσης για τα έτη 2008-2010, ανήλθε συνολικά στο ποσό των **29.320.512,83 ευρώ** και ότι λόγω της οικονομικής κρίσης δεν ήταν εφικτό να πληρώσει την κυπριακή εταιρεία εγκαίρως. Από το σύνολο των **29.320.512,83 ευρώ**, η προσφεύγουσα είχε καταβάλει στην το ποσό των **9.150.024,63** ευρώ κατά τον Απρίλιο του 2012, οπότε και εκδόθηκε (κατόπιν άσκησης αγωγής της προς την προσφεύγουσα) η από 24-12-2012 απόφαση (δικαστικός συμβιβασμός) του Επαρχιακού Δικαστηρίου της Λεμεσού Κύπρου, με την οποία αποφασίσθηκε και διατάχθηκε η διαγραφή υποχρεώσεων της προσφεύγουσας προς την εταιρεία αυτή, από τις αγορές ετών 2008, 2009 και 2010, ποσού **14.055.000,00** ευρώ και ως εκ τούτου η ως άνω οφειλή περιορίστηκε σε 7.000.000€.

Σε συνέχεια αυτής της απόφασης η προσφεύγουσα εξέδωσε τα **υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια** τα οποία είναι τα εξής:

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
27/9/2013		ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΦΠΑ ΩΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑ	1.475.802,06
8/11/2013		ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΦΠΑ ΩΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑ	2.562.585,56

19/12/2013	.....	ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΦΠΑ ΩΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑ	147.243,42
30/12/2013	.....	ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΦΠΑ ΩΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑ	257.288,00
			4.442.919,04
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
13/3/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....13%	657.605,98
13/3/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....23%	80.295,05
14/10/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....13%	653.492,45
14/10/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....23%	25.833,54
25/10/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....13%	587.261,21
25/10/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....23%	14.705,58
16/12/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....13%	35.821,71
16/12/2013	.....	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΓΟΡΩΝ .....23%	37.800,00
			2.092.815,52
		ΣΥΝΟΛΟ	6.535.734,56

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από την από 29/04/2015 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ για τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα παραβάσεις ΚΒΣ για λήψη μερικώς εικονικών στοιχείων από την Ειδικότερα από την επεξεργασία των στοιχείων που αντλήθηκαν κατόπιν συνδρομής της ελεγκτικής αρχής με άλλες υπηρεσίες και φορείς, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και από την επεξεργασία των στοιχείων αγορών εμπορευμάτων και ιδιαίτερα των πρωτογενών τιμολογίων που φέρουν εκδότη την που ήταν ο κυριότερος προμηθευτής της προσφεύγουσας και από τα στοιχεία πληρωμών και εσόδων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατάρτιζε εικονικά τιμολόγια προβαίνοντας στη συστηματική υπερτιμολόγηση των αγορασθέντων προϊόντων μέσω της και στην συνέχεια πωλούσε σε δημόσια και ιδιωτικά νοσοκομεία σε τιμές πολύ υψηλότερες κατά μέσο όρο 241%, σε σχέση με το αρχικό κόστος προμήθειας. Έτσι ενώ η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να προμηθευτεί απευθείας από τους ξένους οίκους με τιμή αγοράς κατά πολύ χαμηλότερη, εν τούτοις ενεργώντας τριγωνικές συναλλαγές (αφού οι ξένοι οίκοι – προμηθευτές έστελναν τα εμπορεύματά τους απ' ευθείας στην Ελλάδα, στην προσφεύγουσα εταιρεία) διόγκωνε το κόστος αγοράς μέσω της κυπριακής εταιρείας και

συρρίκνωνε το κέρδος και με αυτόν τον τρόπο μείωνε τα φορολογητέα εισοδήματά της και τους φόρους που όφειλε να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο.

Στους παρακάτω πίνακες εμφανίζονται οι συνολικές αγορές της προσφεύγουσας από την , οι διαφορές υπερτιμολόγησης που διαπίστωσε ο έλεγχος βάσει των οποίων επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα Κ.Β.Σ. (πίνακας Α) καθώς και ο τρόπος πληρωμής αυτών (πίνακας Β):

Πίνακας Α

ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ		
		ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ (1)	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΞΕΝΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ=ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ ΓΙΑ ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ (1)- (2)
2008	3.412.810,39	1.068.936	337.586,23	731.349,77
2009	15.788.596,24	6.090.210,00	1.673.847,57	4.416.362,43
2010	10.119.105,94	4.916.364,00	1.531.457,06	3.384.906,94
	29.320.512,57	12.075.510,00	3.542.890,86	8.532.619,14

Πίνακας Β

ΕΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	Πληρωμές μέσω τράπεζας	Επιταγές	Διαγραφή υποχρέωσης	Διαφορά
2008	3.412.810,39	796.050	0,00	0,00	2.616.760,83
2009	15.788.596,24	2.698.738,62	14.700.000,00	0,00	-1.610.142,38
2010	10.119.105,94	4.809.073,55	0,00	0,00	5.310.032,39
2011		773.713,90	0,00	0,00	-773.713,90
2012		72.450,00	-14.700.000,00	14.055.000,00	572.550,00
	29.320.512,57	9.150.025,63	0,00	14.055.000,00	6.115.486,94

Για τα πρόστιμα ΚΒΣ που επιβλήθηκαν η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει τις υπ. αριθ. Πρωτ. και /05.06.2015 ενδικοφανείς προσφυγές, οι οποίες απορρίφθηκαν σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας. Κατόπιν, κατέφυγε στα διοικητικά δικαστήρια, όπου το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, με τις με αριθμ. αποφάσεις του/2018 και/2018 απέρριψε τις σχετικές δικαστικές προσφυγές.

Το Διοικητικό Εφετείο με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του έκανε **εν τοις πρώτοις δεκτό ότι** στην επίδικη υπόθεση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/1997 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994 καθώς ως αναφέρεται στην σκέψη 13 της με αριθμ...../2018 απόφασης, «οι διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε.,

είναι ειδικές διατάξεις που αφορούν τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος συνδεδεμένων, κατά την έννοια του νόμου, επιχειρήσεων, «χωρίς να επιδρούν στην επιβολή ή μη κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2523/1997, ακόμη και αν αυτές άπτονται της έννοιας της υπερτιμολόγησης», αφού αυτή «ως ειδική περίπτωση μερικής εικονικότητας, υπό την έννοια της εμφάνισης σε στοιχείο μεγαλύτερης αξίας από την πραγματική (τιμολόγηση προϊόντος με ποσό μεγαλύτερο από την αξία του), αποτυπώνεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 εδάφιο γ' του ως άνω νόμου».

Και εν συνεχεία λαμβάνοντας υπόψη τα εξής :

α) τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας καθώς και τις διαπιστώσεις του ελέγχου από την Οικονομική Αστυνομία,

β) η εκδότρια εταιρεία κατέστη εμμέσως εταιρεία συμφερόντων του μοναδικού εταίρου της προσφεύγουσας εταιρείας

γ) Η εταιρεία είχε ως μοναδικό πελάτη την προσφεύγουσα η οποία πωλούσε τα είδη ιατρικού εξοπλισμού διενεργώντας αποκλειστικά τριγωνικές συναλλαγές, ήτοι τα προϊόντα αποστέλλονταν απευθείας από τους ξένους οίκους στην προσφεύγουσα,

δ) οι τριγωνικές συναλλαγές όταν πραγματοποιούνται από εταιρείες που έχουν μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης οικονομικής ή διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου δύναται να οδηγήσουν σε φοροαποφυγή και απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος μέσω της μεταβιβαστικής τιμολόγησης όταν αποδεικνύεται ότι οι συμβάσεις που τις αφορούν είναι τέτοιες που το τίμημα είναι αδικαιολόγητα μεγαλύτερο από εκείνο που θα είχε συμφωνηθεί εάν η σύμβαση είχε καταρτιστεί με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, όταν δηλαδή διαπιστώνεται υπερτιμολόγηση η οποία συνιστά μερική εικονικότητα

ε) από τον επιτόπιο έλεγχο στα γραφεία της προσφεύγουσας αρχεία και έγγραφα της που δεν δικαιολογούνταν να βρίσκονται στον χώρο της προσφεύγουσας (αρχεία, έγγραφα, σώματα επιταγών λευκά από καρνέ της)

στ) Η προσφεύγουσα κατά την χρήση 2010 δεν είχε συνάψει σύμβαση διανομής με την ενώ η προσκομιζόμενη από 21/01/2009 είναι ενιαύσια και δεν καταλαμβάνει την εν λόγω χρήση

ζ) η προσφεύγουσα είχε συνάψει συμβάσεις με την,, (προμηθευτές προϊόντων για τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την) στις οποίες αναφέρεται ότι αποκλειστικός αντιπρόσωπος είναι η προσφεύγουσα

η) στον κατασχεθέντα σκληρό δίσκο περιλαμβάνονταν αρχεία από τα οποία προκύπτει ότι η δημιουργεί την τιμή πώλησης προς την προσφεύγουσα μειώνοντας την ανώτερη

τιμή του ΦΕΚ που αφορά τα ιατρικά είδη κατά 28% ή όταν δεν υπάρχει ανώτερη τιμή, η τιμή προέκυπτε με πολλαπλασιασμό του κόστους αγοράς από τον ξένο οίκο με 1,10

θ) η προσφεύγουσα για αγορές από την συνολικού ποσού 29.320.512,57 ευρώ είχε καταβάλει το ποσό των 9.150.025,63 ευρώ. Ενώ είχε εκδώσει στις 31/12/2009 και 21 δίγραμμες επιταγές της σε διαταγή της ύψους 700.000 ευρώ η κάθε μια και συνολικού ποσού 14.700.000 ευρώ, οι οποίες τελικώς στις 24/04/2012 διαγράφονται και μεταφέρεται η οφειλή αυτή στην

ι) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το υπόλοιπο ποσό των 20.170.486,94 ευρώ εκδόθηκε απόφαση από το Επαρχιακό Δικαστήριο Λεμεσού δυνάμει της οποίας περιορίσθηκε το ως άνω ποσό στο ποσό των 7.000.000 ευρώ προσκομίζοντας δισέλιδο έγγραφο του Επαρχιακού Δικαστηρίου Λεμεσού από το οποίο όμως δεν προκύπτει ούτε αν η αγωγή της αφορούσε το οφειλόμενο ποσό ούτε η αιτία για την οποία το δικαστήριο επιδίκασε στην το ποσό των 7.000.000 ευρώ και αν με την καταβολή του ποσού αυτού επέρχεται και απόσβεση του συνόλου της ως άνω οφειλής της προσφεύγουσας ενώ όπως τεκμηριώνεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τηρήθηκαν οι όροι της χορηγηθείσας βάσει της απόφασης αυτής αναστολής, ούτε προκύπτει ο όρος που υποστηρίζει η προσφεύγουσα ότι η εν λόγω αναστολή είναι ισχυρή ως σήμερα, ούτε προκύπτει ο όρος που υποστηρίζει η προσφεύγουσα ότι τέθηκε, δηλαδή της επιστροφής υλικών στην Επίσης ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι «δεν λαμβάνονται υπόψη σημαντικής αξίας πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε η και τα οποία μειώνουν το τίμημα πώλησης όπως επίσης και οι επιστροφές προϊόντων πέραν του ότι όπως προβάλλεται είναι αόριστος αφού δεν εξειδικεύει τα πιστωτικά τιμολόγια και τις επιστροφές προϊόντων για τα οποία κάνει λόγο, είναι απορριπτέος και ως αναπόδεικτος αφού ως προς τα ανωτέρω ουδέν αποδεικτικό στοιχείο προσκόμισε.

κ) Αναφορικά με το ποσό των **14.055.000** ευρώ κατά το οποίο έγινε εγγραφή μείωσης της υποχρέωσης της προσφεύγουσας προς την και εμφανίζεται ως έσοδο προηγούμενων χρήσεων (καταχωρήθηκε σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού «έσοδα επόμενων χρήσεων» σύμφωνα με τον ισολογισμό της χρήσης 2012) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δηλώθηκε ως έκτακτο κέρδος της για το οποίο καταβάλλεται φόρος στην Ελλάδα που αποπληρώνεται κατά έτος για τα επόμενα 15 έτη και επομένως κατά τους ισχυρισμούς της αποκαταστάθηκε πλήρως οποιαδήποτε υπερτιμολόγηση εντοπίστηκε) ωστόσο ουδέν αποδεικτικό στοιχείο προσκομίζει (ενδεικτικώς ισολογισμούς επόμενων του 2012 ετών, τις αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία, αποδεικτικά των καταβολών του εν λόγω φόρου) ούτε προκύπτει από το προσκομισθέν δισέλιδο έγγραφο του Επαρχιακού Δικαστηρίου Λεμεσού ο ισχυρισμός της ότι δυνάμει της εν λόγω δικαστικής απόφασης το κόστος των αγορασθέντων προϊόντων μειώθηκε κατά 14.000.000 ευρώ. Ενώ σε κάθε

περίπτωση το λογιστικό υπόλοιπο στις 24/04/2012 θα έπρεπε να είναι 7.000.000 ευρώ ωστόσο στα λογιστικά της βιβλία ανερχόταν στο ποσό των **6.132.936,94 ευρώ**.

λ) τα παραστατικά αγορών των ξένων οίκων επί των οποίων ο έλεγχος βασίσθηκε και η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε καθώς και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις τις οποίες ο έλεγχος πραγματοποίησε για αγορές αγορά υλικών ύψους 12.075.510 ευρώ που ταυτοποιήθηκαν και στις οποίες διαπίστωσε υπερτιμολόγηση σε μέσο ποσοστό 241%

Έκρινε ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην αποδιδόμενη εις βάρος της παράβαση κατά το άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/1997 περί λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή εν συνεχεία με τις με αριθμ..... και/13-05-2020 αποφάσεις του **ΣΤΕ** κρίθηκαν οι αιτήσεις αναίρεσης της προσφεύγουσας εταιρείας κατά των προαναφερθείσων **υπ' αριθμ. και/2018 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών** και συγκεκριμένα με τις εν λόγω αποφάσεις του ανώτατου δικαστηρίου έγιναν δεκτές οι αιτήσεις αναίρεσης της προσφεύγουσας αναφέροντας στο σκεπτικό και στο διατακτικό αυτών τα εξής :

«2. Επειδή, στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως ανακύπτει το ζήτημα αν στην κατ' άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 (Α' 179) έννοια της μερικής εικονικότητας εμπίπτουν οι περιπτώσεις που, επί διασυννοριακών συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων μεταξύ τους επιχειρήσεων, το συμφωνηθέν μεταξύ των μερών και αναγραφέν στα σχετικώς εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία τίμημα είναι αδικαιολόγητα υψηλότερο εκείνου που θα είχε συμφωνηθεί, εάν η συναλλαγή είχε πραγματοποιηθεί υπό οικονομικούς όρους όμοιους με εκείνους που ισχύουν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή αν, ανιθέτως, επί των περιπτώσεων αυτών, οι οποίες, κατά την αναιρεσείουσα, συνιστούν συνηθισμένη πρακτική μεταβιβαστικής τιμολόγησης (transfer pricing), τυγχάνουν αποκλειστικής εφαρμογής οι περί υπερτιμολογήσεων διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και, συγκεκριμένα, το άρθρο 39 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 1 του ν. 3775/2009 (Α' 122) και την τροποποίησή του με το άρθρο 11 παρ. 13 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και προ της εκ νέου τροποποίησής του με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4110/2013 (Α' 17). Επί του νομικού αυτού ζητήματος, το οποίο αντιστοιχεί σε προβαλλόμενο με την κρινόμενη αίτηση λόγο αναιρέσεως, δεν υφίσταται πράγματι νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, με αποτέλεσμα η υπό κρίση αίτηση να ασκείται παραδεκτώς, κατ' άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ/τος 18/1989 (Α' 8), όπως ισχύει μετά τη διαδοχική αντικατάστασή του με τα άρθρα 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) και 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240). ... Παραδεκτώς ασκείται η κρινόμενη αίτηση...

3. Επειδή, στο άρθρο 5 του ισχύοντος, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ν. 2523/1997 ορίζονται τα εξής: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων . . . τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο . . . 10. . . α) . . . β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών . . . θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ . . . Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας . . . ».

Στο άρθρο 19 παρ. 4 του ίδιου νόμου [πρβλ. και άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013, Α' 170), όπως ίσχυε προ της καταργήσεώς του με τα άρθρα 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του ν. 4337/2015, Α' 129] ορίζονται, περαιτέρω, τα ακόλουθα: «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 . . . Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία . . . ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή . . . 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 . . . ».

4. Επειδή, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 καθορίζεται η έννοια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση ή λήψη των οποίων συνεπάγεται την επιβολή των προβλεπόμενων από το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ίδιου νόμου κυρώσεων. Κατά τις ειδικότερες προβλέψεις των διατάξεων αυτών, μεταξύ των περιπτώσεων εικονικότητας περιλαμβάνεται η επί του φορολογικού στοιχείου αναγραφή αξίας μεγαλύτερης της πραγματικής. Πρόκειται, συγκεκριμένα, για περιπτώσεις πραγματικών συναλλαγών μεταξύ φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτών προσώπων, οι οποίες εξομοιώνονται κατά νόμον με ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά το μέρος που η αναγραφείσα επί των σχετικώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξία είναι μεγαλύτερη του πράγματι συμφωνηθέντος τιμήματος ή ανταλλάγματος. Δεν συνιστούν, αντιθέτως, κατ' αρχήν περίπτωση μερικής εικονικότητας οι συναλλαγές, στις οποίες η αναγραφείσα επί των φορολογικών στοιχείων αξία είναι ανώτερη εκείνης που θα μπορούσε να συμφωνηθεί υπό τις κρατούσες στην αγορά συνθήκες, εφόσον, πάντως, η αξία αυτή αντιστοιχεί, κατά τα ανωτέρω, στο πράγματι συμφωνηθέν μεταξύ των συμβαλλομένων μερών τίμημα.

5. Επειδή, στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Ε. [βλ. ήδη άρθρο 50 του νέου Κ.Φ.Ε. περί ενδοομιλικών συναλλαγών (ν. 4172/2013, Α' 167)], με το οποίο, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3775/2009 και

την τροποποίηση της παραγράφου 7 αυτού με το άρθρο 11 παρ. 13 περ. β' και γ' του ν. 3842/2010 και προ της εκ νέου αντικαταστάσεώς του με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4110/2013, ορίζονταν τα εξής: «1. . . . 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... Εξάλλου, στην παράγραφο 1 του προστεθέντος, με το άρθρο 2 του ν. 3775/2009, άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε. [βλ. ήδη άρθρα 21 και 22 του Κ.Φ.Δ. περί φακέλου τεκμηρίωσης και προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης (ν. 4174/2013, Α' 170)], όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 11 παρ. 13 του ν. 3842/2010 και προ της εκ νέου αντικαταστάσεώς του με το άρθρο 11 παρ. 2 του ν. 4110/2013, προβλεπόταν ότι ημεδαπή επιχείρηση, συνδεόμενη, κατά την έννοια του άρθρου 39 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε, με αλλοδαπή επιχείρηση, «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».

6. **Επειδή**, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 3775/2009, με τις οποίες, σε εναρμόνιση προς μη δεσμευτικές κατευθύνσεις του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και του Ο.Ο.Σ.Α. [βλ. κώδικα δεοντολογίας για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών στην Ευρωπαϊκή Ένωση (C 176) και *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD], εισήχθησαν νέες ρυθμίσεις για την τιμολόγηση των μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διασυννοριακών συναλλαγών, επιχειρήθηκε η αντιμετώπιση περιπτώσεων φοροαποφυγής, που λαμβάνουν τη μορφή υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων και έχουν ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των εμπλεκόμενων στις συναλλαγές αυτές επιχειρήσεων. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική

έκθεση του ν. 3775/2009, με τις νεότερες διατάξεις προβλέφθηκε ρητώς η υποχρέωση των συνδεδεμένων με αλλοδαπές ελληνικών επιχειρήσεων να τηρούν την αρχή της ανοιχτής αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (*arm's length principle*), η οποία «επιτάσσει, μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, να μην επικρατούν ή να συνομολογούνται όροι που να διαφέρουν από αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων». Με τις ίδιες διατάξεις εισήχθη η υποχρέωση τεκμηρίωσης της τιμολογιακής πολιτικής των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την πραγματοποίηση διασυνοριακών συναλλαγών, στην έννοια δε των επιχειρήσεων αυτών υπήχθησαν ρητώς οι επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω, μεταξύ άλλων, της συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκησή τους. Κατά τις ειδικότερες προβλέψεις των διατάξεων αυτών, οι οποίες εφαρμόζονται και στις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (βλ. άρθρα 105 παρ. 10 και 101 παρ. 1 περ. ε' του Κ.Φ.Ε.), όταν συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την ανωτέρω έννοια, ελληνικών και αλλοδαπών επιχειρήσεων, υπό οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, το ορισθέν τίμημα ή αντάλλαγμα θεωρείται, κατά μαχητό τεκμήριο, ως ανακριβές, τα δε κέρδη που, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, λόγω των διαφορετικών αυτών όρων, προσauξάνουν τα εκ των βιβλίων φορολογητέα έσοδα της ημεδαπής επιχείρησης που, κατά περίπτωση, εισέπραξε μικρότερο ή κατέβαλε μεγαλύτερο τίμημα ή αντάλλαγμα (πρβλ. ΣτΕ Ολομέλεια 1402/1987, ΣτΕ 2091/2018, 2088/2018, 4202/2005, 2444/2005, 4414/1996, 660/1995 κ.ά.). Κατά ρητή, εξάλλου, πρόβλεψη των ίδιων διατάξεων, η προσθήκη της, κατά τα ανωτέρω, λογιστικής διαφοράς δεν επιδρά επί του κύρους των βιβλίων της επιχείρησης, της οποίας τα έσοδα προσauξάνονται βάσει του τεκμηρίου, η εφαρμογή, όμως, αυτού συνεπάγεται την επιβολή του παρακολουθηματικού χαρακτήρα προστίμου της παραγράφου 7 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., το οποίο καθορίζεται σε ποσοστό της, κατά τα ανωτέρω, προκύπτουσας διαφοράς (ΣτΕ 391/2018).

7. Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων που παρατέθηκαν στις προηγούμενες σκέψεις συνάγεται ότι, σε περιπτώσεις διασυνοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια του άρθρου 39 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., επιχειρήσεων, ως πραγματική αξία, για την εφαρμογή των περί εικονικότητας διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, θεωρείται η πράγματι συμφωνηθείσα μεταξύ των μερών αξία της συναλλαγής, η οποία και ανεγράφη επί των σχετικώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, και όχι εκείνη που αντιστοιχεί στο τίμημα που θα είχε συμφωνηθεί υπό οικονομικούς όρους όμοιους με εκείνους που ισχύουν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τυχόν διάσταση, κατά συνέπεια, μεταξύ του πράγματι συμφωνηθέντος τιμήματος και εκείνου που θα είχε επιτευχθεί αν οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί από μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν αποτελεί ειδική περίπτωση

μερικής εικονικότητας, ακόμη και αν η απόκλιση αυτή παρίσταται σημαντική και μη δυνάμενη να δικαιολογηθεί από τις επικρατούσες στην αγορά συνθήκες, δεδομένου ότι, και στην περίπτωση αυτή, ελλείπει η κρίσιμη κατά νόμον προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας, η διάσταση, δηλαδή, μεταξύ της συμφωνηθείσης αξίας και της αξίας που έχει αναγραφεί στα σχετικώς εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τέτοιες περιπτώσεις συνιστούν, αντιθέτως, υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις που εμπίπτουν κατ' αποκλειστικότητα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., με τις διατάξεις του οποίου εισάγεται τεκμήριο ανακρίβειας και όχι εικονικότητας του μεταξύ των μερών συμφωνηθέντος τιμήματος, με σκοπό τη διόρθωση των οικονομικών αποτελεσμάτων των ημεδαπών επιχειρήσεων που συμμετέχουν στις συναλλαγές αυτές, μέσω της λογιστικής προσθήκης στα καθαρά κέρδη τους της αντιστοιχούσας στη διενεργηθείσα υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση διαφοράς. Το τεκμήριο αυτό ενεργοποιείται με μόνη την εκ μέρους της φορολογικής αρχής απόδειξη της υπερτιμολόγησης ή της υποτιμολόγησης, της αποκλίσεως, δηλαδή, μεταξύ του τιμήματος που συμφωνήθηκε μεταξύ των μερών και εκείνου, βάσει του οποίου θα πραγματοποιείτο η συναλλαγή, αν είχε γίνει μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και υπό τους ισχύοντες για αυτές οικονομικούς όρους χωρίς να απαιτείται, επιπροσθέτως, και η μερική εικονικότητα της οικείας συναλλαγής. Αντιστρόφως, η εκ μέρους της ημεδαπής επιχείρησης απόδειξη της μη εικονικότητας της συναλλαγής δεν οδηγεί στην ανατροπή του τεκμηρίου, η οποία επέρχεται μόνον όταν αποδεικνύεται ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν είχε ως σκοπό τη φοροδιαφυγή (πρβλ. ΣτΕ 4202/2005, 784/1988, 4414/1996 κ.ά.).

8. **Επειδή**, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτουν τα εξής:

9. **Επειδή**, κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς της προσφυγής η αναιρεσεύουσα άσκησε προσφυγή, η οποία απερρίφθη με την ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με την απόφαση αυτή έγινε, εν πρώτοις, δεκτό ότι εικονικό, κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, είναι, μεταξύ άλλων, το φορολογικό στοιχείο, στο οποίο αναγράφεται αξία μεγαλύτερη εκείνης, με την οποία πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, έννοια που, κατά την κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου, καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις υπερτιμολόγησης, τιμολόγησης, δηλαδή, προϊόντος «με ποσό μεγαλύτερο από την αξία του». Εκκινώντας από τις σκέψεις αυτές, οι οποίες, κατά την κρίση του, ευρίσκουν έρεισμα και στην αιτιολογική έκθεση του ν. 2523/1997, το δικάσαν δικαστήριο απέρριψε ως αβάσιμο τον λόγο περί εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 19 παρ. 4 του νόμου αυτού, διατάξεων, δηλαδή, που, εν αντιθέσει με τους ισχυρισμούς της αναιρεσεύουσας, έχουν την έννοια ότι εικονικότητα στοιχειοθετείται όχι μόνον σε περιπτώσεις αποκλίσεως μεταξύ του τιμήματος που συμφωνήθηκε και εκείνου που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία, αλλά και σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, υπάρχει διάσταση μεταξύ του συμφωνηθέντος τιμήματος και της αγοραίας αξίας των πωληθέντων προϊόντων. Με

την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε, περαιτέρω, δεκτό ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., έχουν, πάντως, ως αντικείμενο τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος συνδεδεμένων, κατά την έννοια του νόμου, επιχειρήσεων, «χωρίς να επιδρ[ούν] στην επιβολή ή μη κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 2523/1997, ακόμη και αν αυτές άπτονται της έννοιας της υπερτιμολόγησης», η οποία, κατά τις ειδικότερες κρίσεις του δικάσαντος δικαστηρίου, «ως ειδική περίπτωση μερικής εικονικότητας, υπό την έννοια της εμφάνισης σε στοιχείο μεγαλύτερης αξίας από την πραγματική (τιμολόγησης προϊόντος με ποσό μεγαλύτερο από την αξία του), αποτυπώνεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 εδάφιο γ' του ως άνω νόμου»...

...

10. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε κατ' ουσίαν δεκτό ότι κάθε περίπτωση υπερτιμολόγησης μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κάθε, δηλαδή, περίπτωση αποκλίσεως μεταξύ της αξίας που ανεγράφη επί των εκδοθέντων για την οικεία συναλλαγή φορολογικών στοιχείων και της αξίας που θα είχε συμφωνηθεί, αν η συναλλαγή είχε πραγματοποιηθεί υπό οικονομικούς όρους όμοιους με εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, αποτελεί ειδική περίπτωση μερικής εικονικότητας, ακόμη και αν δεν υπάρχει διάσταση μεταξύ του αναγραφέντος επί των φορολογικών στοιχείων και του συμφωνηθέντος μεταξύ των μερών τιμήματος. Τέτοιο χαρακτήρα, κατά την κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου, έχει και η υπερτιμολόγηση των πωληθέντων από την κυπριακή εταιρεία προϊόντων, συναγόμενη, κατά την εκτίμησή του, από τη μεγάλη απόκλιση μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησής τους, από τη στενή οικονομική εξάρτηση των δύο εταιρειών, αλλά και από τις εν γένει συνθήκες υπό τις οποίες οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιήθηκαν. Η κρίση, εντούτοις, αυτή είναι, ενόψει όσων έχουν ήδη εκτεθεί, εσφαλμένη, κατά τον βασίμως προβαλλόμενο σχετικό λόγο αναιρέσεως, όπως αυτός αναπτύσσεται με το από 24.10.2019 υπόμνημα της αναιρεσείουσας, διότι, εφόσον η αξία που ανεγράφη στα εκδοθέντα για τις ένδικες συναλλαγές τιμολόγια δεν αφίστατο του πράγματι συμφωνηθέντος μεταξύ των δύο επιχειρήσεων τιμήματος, το γεγονός ότι η αξία αυτή ήταν, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, αδικαιολόγητα υψηλότερη εκείνης που θα είχε συμφωνηθεί, εάν η συναλλαγή είχε καταρτισθεί χωρίς τη μεσολάβηση της, δεν αρκεί κατά νόμον για τον χαρακτηρισμό των σχετικώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ως μερικώς εικονικών. Δεν μπορούν, ως εκ τούτου, ελλείψει συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, να χαρακτηρισθούν ως μερικώς εικονικές οι ένδικες συναλλαγές, οι οποίες, λόγω του διασυννοριακού τους χαρακτήρα αλλά και της σχέσης που, κατά τον κρίσιμο χρόνο, συνέδεε την αναιρεσείουσα με την κυπριακή επιχείρηση, λόγω της συμμετοχής του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της πρώτης στο κεφάλαιο της δεύτερης, εμπíπτουν κατ' αποκλειστικότητα στο πεδίο

εφαρμογής του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., με αποτέλεσμα να μην είναι κατά νόμον δυνατή, και εξ αυτού του λόγου, η επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. (βλ. και το 1106993/660/0015/4.12.1997 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, στο οποίο αναφέρεται ότι για τις συναλλαγές που αποδεδειγμένα εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. δεν συντρέχει λόγος επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., εφόσον τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με το πράγματι συμφωνηθέν τίμημα). **Εσφαλμένη είναι, περαιτέρω, και η εμμέσως συναγόμενη κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου περί δυνατότητας παράλληλης εφαρμογής των άρθρων 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και 39 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι οι περί υπερτιμολόγσεως διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, ως ειδικές, αποκλείουν την παράλληλη εφαρμογή των περί εικονικών στοιχείων φορολογικών διατάξεων, με όλες τις εντεύθεν έννομες συνέπειες. Δεν επιτρέπεται, ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις αυτές όχι μόνον η σωρευτική επιβολή των προβλεπόμενων από τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997 και 39 παρ. 7 του Κ.Φ.Ε. προστίμων, αλλά και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, κατόπιν απορρίψεως των βιβλίων της ως ανακριβών λόγω της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 30 παρ. 4 περ. γ΄ του Κ.Β.Σ.), δυνατότητα που, άλλωστε, αποκλείεται και από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., στην οποία ρητώς ορίζεται ότι η προσαύξηση των κερδών της εμπλεκόμενης στη συναλλαγή επιχείρησης δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων της. Για τους λόγους αυτούς, μη νομίμως με την προσβληθείσα, με την προσφυγή της αναιρεσείουσας, πράξη (...../29.4.2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών) επεβλήθη σε βάρος της πρόστιμο του Κ.Β.Σ. για λήψη μερικών εικονικών τιμολογίων, ενώ μη νομίμως, για τον ίδιο λόγο, απερρίφθη σιωπηρώς η ασκηθείσα κατά της πράξης αυτής ενδικοφανής προσφυγή. Απορριπτέοι, κατά συνέπεια, τυγχάνουν οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της καθ' ης η αίτηση αρχής (βλ. το από 21.10.2019 υπόμνημα της Α.Α.Δ.Ε.), υπέρ της βασιμότητας των οποίων δεν συνηγορεί, όπως εσφαλμένως εξέλαβε το δικάσαν δικαστήριο, ούτε η αιτιολογική έκθεση του ν. 2523/1997, από την οποία προκύπτει μεν ότι με την εισαχθείσα, με την παράγραφο 4 του άρθρου 19, ρύθμιση επιχειρήθηκε η άρση των ερμηνευτικών ζητημάτων που είχαν ανακύψει, κατά το παρελθόν, ως προς τη μεταχείριση των φορολογικών στοιχείων, στα οποία αναγραφόταν αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, λόγω και της απουσίας αντίστοιχης ρυθμίσεως στην προϊσχύουσα διάταξη της περιπτώσεως ζ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 1591/1986 (Α΄ 50), όχι δε και η υπαγωγή των περιπτώσεων υπερτιμολόγησης στις περί εικονικότητας διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.**

11. **Επειδή**, κατόπιν τούτων, η κρινόμενη αίτηση πρέπει, κατ' αποδοχήν του πρώτου λόγου αναιρέσεως, να γίνει δεκτή, η δε αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να εξαφανισθεί,

καθισταμένης αλυσιτελούς της εξετάσεως των λοιπών προβαλλομένων λόγων αναιρέσεως. ... **Λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι από το πραγματικό της υποθέσεως, όπως έγινε δεκτό και από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και δεν αμφισβητήθηκε, άλλωστε, από τους διαδίκους, προκύπτει ότι οι μεταξύ της αναιρεσείουσας και της συναλλαγές εμπίπτουν, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής των περί υπερτιμολογήσεων διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, το Δικαστήριο κρίνει ότι η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στη διοίκηση, προκειμένου να εξετάσει αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιβολή του προβλεπόμενου από την παράγραφο 7 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προστίμου και, σε καταφατική περίπτωση, να επιβάλει αυτό εντός έτους από της επιδόσεως σε αυτήν της παρούσας αποφάσεως [βλ. άρθρο 36 παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την έννοια του οποίου η προθεσμία, για να προβεί η φορολογική διοίκηση στις απαιτούμενες προς συμμόρφωση με δικαστική απόφαση ενέργειες, αρχίζει από την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία περιήλθε σε γνώση της η σχετική απόφαση].**

Δέχεται την υπό κρίση αίτηση

Ακυρώνει την/29.4.2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τη σιωπηρή απόρριψη της κατ' αυτής ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της αναιρεσείουσας και αναπέμπει την υπόθεση στη διοίκηση κατά το σκεπτικό.».

Επειδή σημειώνεται επίσης ότι με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/26-06-2020 (αριθμ.πρωτ..... 24-06-2020) και αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/26-06-2020 (αριθμ.πρωτ...../24-06-2020) έγγραφα της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ με θέμα «ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ» διαβιβάστηκαν οι με αριθμ...../2020 και/2020 Αποφάσεις του 19^{ου} Τριμελούς τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην φορολογική αρχή την 14/06/2020.

Ειδικότερα με την με αριθμ...../2020 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου έγινε δεκτή η με αριθμ...../14.06.2017 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας της/17.01.2017 ενδικοφανούς προσφυγής με την οποία η προσφεύγουσα στρεφόταν κατά της με αριθμ./16.12.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ εκδοθείσας κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων λόγω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2010 από την εταιρεία Σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης ακυρώνεται η τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να τηρηθεί η κλήση προς ακρόαση καθότι η προσφεύγουσα προς επίρρωση

του ισχυρισμού της περί εφαρμογής της περίπτωσης του άρθρου 39 του ν.2238/1994 προσκόμισε ως νέο στοιχείο την από 02.01.2009 Συμφωνία Διανομής την οποία συνήψε με την εταιρεία για το οποίο νέο στοιχείο δεν κλήθηκε προς ακρόαση ενώπιον της ΔΕΔ πριν από την τεκμαιρόμενη απόρριψή της. Ομοίως και με την με αριθμ...../2020 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου έγινε δεκτή η με αριθμ...../14.06.2017 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας της/17.01.2017 ενδικοφανούς προσφυγής με την οποία η προσφεύγουσα στρεφόταν κατά της με αριθμ...../16.12.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ εκδοθείσας κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων λόγω ληψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2010 από την εταιρεία Σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης ακυρώνεται η τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να τηρηθεί η κλήση προς ακρόαση καθότι η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί εφαρμογής της περίπτωσης του άρθρου 39 του ν.2238/1994 προσκόμισε ως νέο στοιχείο την από 02.01.2009 Συμφωνία Διανομής την οποία συνήψε με την εταιρεία για το οποίο δεν κλήθηκε προς ακρόαση ενώπιον της ΔΕΔ πριν από την τεκμαιρόμενη απόρριψή της.

Επίσης στα εν λόγω έγγραφα της φορολογικής αρχής αναφέρεται ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις με αριθμ...../2020 (που αφορούσε το πρόστιμο ΚΒΣ για τη χρήση 2009),/2020 (που αφορούσε το πρόστιμο ΚΒΣ για τη χρήση 2010) και/2020 (που αφορούσε την οριστική πράξη φόρου εισοδήματος για την χρήση 2009 εκδοθείσας κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων λόγω ληψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2009 από την εταιρεία) αποφάσεις του έκανε δεκτές τις σχετικές αιτήσεις αναίρεσης με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει υποπέσει στην αποδοθείσα παράβαση της λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων εφόσον η τυχόν απόκλιση μεταξύ του αναγραφόμενου επ' αυτών τιμήματος και εκείνου που θα συμφωνείτο μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων κατά τις κρατούσες συνθήκες της αγοράς δεν αποτελεί περίπτωση μερικής εικονικότητας του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/1997 αλλά εμπίπτει κατ' αρχήν στο πεδίο εφαρμογής των περί υπερτιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων διατάξεων του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε με αποτέλεσμα να μην είναι κατά νόμον δυνατή, η επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. και επίσης εκ του νόμου δεν επιτρέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός κατόπιν απορρίψεων των βιβλίων ως ανακριβών λόγω της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 30 παρ. 4 περ. γ' του Κ.Β.Σ.), δυνατότητα που, άλλωστε, αποκλείεται και από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., στην οποία

ρητώς ορίζεται ότι η προσαύξηση των κερδών της εμπλεκόμενης στη συναλλαγή επιχείρησης δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων της.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια αφορούν σε περιορισμό της υποχρέωσής της απέναντι στην εταιρεία που είχε δημιουργηθεί από προμήθεια αγορών κατά την περίοδο 2008-2010 και ως προς τις ανωτέρω εκπτώσεις αγορών προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα των πιστωτικών τιμολογίων, και σχετικά έγγραφα αιτιολόγησης της έκπτωσης (ως αναλυτικά αναφέρονται στην σελίδα 56 της οικείας έκθεσης ελέγχου) ενώ ως προς τις ανωτέρω επιστροφές αγορών προσκόμισε αντίγραφα πιστωτικών τιμολογίων καθώς και σχετικά παραστατικά διακίνησης (ως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 57-58 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Όπως αναφέρεται στις εν λόγω σελίδες της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος αξιολόγησε τα στοιχεία και έκρινε τα εξής :

-ως προς τα δικαιολογητικά των εκπτώσεων αγορών : Η σύμβαση που προσκομίσθηκε δεν είναι σφραγισμένη και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη και δεν έχει θεωρηθεί από την Δ.Ο.Υ., το μεγαλύτερο μέρος των εγγραφών που προσκομίσθηκαν είναι χωρίς σφραγίδες και υπογραφές και στην προσκομισθείσα με αριθμ...../2012 Απόφαση του επαρχιακού δικαστηρίου Λεμεσού, όπως αναφέρεται και στο σκεπτικό της με αριθμ...../2018 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, δεν προκύπτει ότι η αγωγή της αφορούσε το οφειλόμενο ποσό των 20.170.486,94 ευρώ, ούτε η αιτία για την οποία το δικαστήριο επιδίκασε στην το ποσό των 7.000.000,00 ευρώ και εάν με την καταβολή του ποσού αυτού επέρχεται και απόσβεση του συνόλου της ως άνω οφειλής της προσφεύγουσας.

-ως προς τα δικαιολογητικά των επιστροφών αγορών : Στα εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια δεν αναγράφονται οι ποσότητες ανά συντελεστή ΦΠΑ, αριθμοί των τιμολογίων αγοράς που αφορούν οι επιστροφές, δεν αναγράφονται οι προβλεπόμενες πληροφορίες στα στοιχεία διακίνησης (είδη, αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου, υπογραφές αντισυμβαλλόμενου κατά την παράδοση, μη προσκόμιση CMR).

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη :

-τις πλημμέλειες και τις ελλείψεις ως προς την έκδοση των υπό κρίση πιστωτικών τιμολογίων

-ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προκύπτουν στοιχεία ώστε να αμφισβητηθεί τόσο η απογραφή έναρξης όσο και η απογραφή λήξης των εμπορευμάτων της επιχείρησης

-ότι από την ελεγκτική επαλήθευση σε σχέση με τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, και δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις που τίθενται με την ΠΟΛ1201/1999 θα πρέπει να

συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και την έκδοση των τιμολογίων χωρίς ΦΠΑ, για τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια τα οποία δηλώθηκαν ως αρνητικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες (εν τοις πράγμασι ενδοκοινοτικές παραδόσεις) δεν αποδεικνύεται ο τόπος παράδοσης των αγαθών (για τις δηλωθείσες ως επιστροφές αγορών) και δεν γίνονται δεκτά τα προσκομισθέντα στοιχεία για τις εκπτώσεις αγορών.

- ότι στην παρ.3.2 της έκθεσης της οικονομικής αστυνομίας αναφέρεται ότι τα ιατρικά εργαλεία ...έφταναν στην προσφεύγουσα απευθείας από την εκάστοτε εταιρεία παραγωγής τους ενώ το τιμολόγιο εκδίδονταν από την

-ότι τόσο από την έκθεση της οικονομικής αστυνομίας όσο και από την με αριθμ./2018 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών έχει αποδειχθεί ότι η προσφεύγουσα καθώς και η εκδότρια αποτελούν επί της ουσίας μια επιχείρηση με διαχειριστή τον κο

-ότι στο πόρισμα ελέγχου της έκθεσης της οικονομικής αστυνομίας αναγράφεται ότι όσον αφορά την οι απαντήσεις που λήφθηκαν από την Πρεσβεία της Ελλάδος στην Κύπρο και από τον Αστυνομικό Σύνδεσμο υποδηλώνουν ότι η εταιρεία αυτή δεν υπήρξε ποτέ. Η ύπαρξη της ωστόσο επιβεβαιώνεται φορολογικά από το έγκυρο ΦΠΑ της και ότι στην εν λόγω έκθεση ελέγχου επίσης αναφέρεται ότι η στήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την υπερτιμολόγηση (με την μέθοδο κατασκευής εικονικών τιμολογίων) της μοναδικής επιχείρησης που είναι πελάτης της δηλ. της προσφεύγουσας.

-ότι η έκθεση ελέγχου της οικονομικής αστυνομίας αποτελεί δημόσιο έγγραφο και συνεπώς αποτελούν πλήρη απόδειξη για ότι βεβαιώνεται σε αυτά

Έκρινε ότι βάσει του πορίσματος της έκθεσης της οικονομικής αστυνομίας καθώς και της απόφασης με αριθμ./2018 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ότι η προσφεύγουσα και η στην ουσία λειτουργούν σαν μια επιχείρηση και συνεπώς οι συναλλαγές έκπτωσης αγορών και επιστροφές αγορών μεταξύ της προσφεύγουσας και δεν υφίστανται δεδομένου ότι για τις εκπτώσεις δεν υπάρχει συμφωνία που να της αιτιολογεί και για τις επιστροφές δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίησή τους και θεώρησε ότι η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων αποτελεί ρύθμιση φοροαποφυγής βάσει των διατάξεων του αρ. 38 του Ν. 4174/2013, με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι έκρινε ότι πρόκειται για απόκρυψη πωλήσεων στο εσωτερικό της χώρας και για αποφυγή δήλωσης εσόδων και καταβολής του αναλογούντος ΦΠΑ καθότι δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία εσόδων.

Επειδή το πόρισμα του ελέγχου βασίζεται στο γεγονός ότι δεν υφίσταται θέμα έκπτωσης και επιστροφής καθώς στην ουσία δεν υφίσταται η, ούτε και επιστροφή (φυσική παράδοση στη εν λόγω εταιρεία) εμπορευμάτων προς αυτή αλλά για όλες τις συναλλαγές που αναφέρονται στα πιστωτικά τιμολόγια ασχέτως εάν αναφέρονται σε εκπτώσεις ή σε επιστροφές ο έλεγχος δεν τις συσχετίζει με τις αγορές και τις υπερτιμολογήσεις που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο των προγενέστερων χρήσεων 2008-2010 (δεδομένου ότι δεν υφίστανται άλλες αγορές πέραν των αγορών που έγιναν στις χρήσεις αυτές) και τεκμαίρει ότι είναι υποκρυπτόμενες πωλήσεις προς τρίτο πρόσωπο στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς αφενός να διαπιστώνεται τυχόν καταβολή τιμήματος ούτε να γίνεται καμία αναλυτική αναφορά ως προς τα εμπορεύματα (στοιχεία απογραφής, αγορών-στοιχεία λήξης) για τα οποία υποκρύπτεται πώληση. Ωστόσο τόσο στις αρχικές αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (...../2018 και/2018) όσο και με τις με αριθμ...../2020,/2020 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και τις/2020,/2020 (με τις οποίες αναιρέθηκαν οι/2018 και/2018 Αποφάσεις του Δ.Ε.Α.) και/2020 Αποφάσεις του ΣΤΕ, οι συναλλαγές αγοράς μεταξύ της προσφεύγουσας και της έχουν θεωρηθεί ως υφιστάμενες συναλλαγές μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με τιμές αγοράς προσαυξημένες (ήτοι υφίσταται θέμα υπερτιμολόγησης) και δεν θεωρήθηκε ότι πρόκειται για περίπτωση συναλλαγών με ανύπαρκτο εκδότη, και για τον λόγο αυτό με τις πρόσφατες δικαστικές αποφάσεις, κρίθηκε αμετάκλητα ότι οι συναλλαγές αυτές θα πρέπει να επανελεγχθούν στο πεδίο που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994 περί υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων . Από την παράθεση των δεδομένων της υπόθεσης όπως αυτά προκύπτουν από τις προαναφερθείσες δικαστικές αποφάσεις, και όσα έχουν γίνει τελικώς δεκτά με αυτές, θα πρέπει κατ' εκτέλεση και εφαρμογή αυτών και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την και φέρεται να αφορούν σε συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων να εξετασθούν εκ νέου και παράλληλα με τον έλεγχο των ως άνω άμεσα σχετιζόμενων υποθέσεων που αναπέμφθηκαν βάσει των δικαστικών αποφάσεων προκειμένου να ελεγχθούν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.2238/1994, δεδομένου ότι τα αποτελέσματα ελέγχου των προγενέστερων χρήσεων επιδρούν άμεσα στις αξίες των λογαριασμών (αξία και ποσότητα αποθεμάτων, αξία υποχρεώσεων και επίδραση αυτών στο αποτέλεσμα των υπό κρίση χρήσεων, τυχόν μεταφερόμενες ζημιές, πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ) που μεταφέρονται και στην υπό κρίση χρήση.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16-12-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ** και την ακύρωση της προσβαλλόμενης/13-11-2019 Οριστικής Πράξης φόρου οικονομικού έτους 2014 βάσει του ανωτέρω σκεπτικού λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017.

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

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές Αντίγραφο

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.