



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα, 05/01/2021

ΤΜΗΜΑ Α2

Αριθμός απόφασης: 3

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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 (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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 **17-01-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**

που εδρεύει στην επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 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.Την σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Την με αριθμ...../2017 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου κατά της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

10.Την με αριθμ...../2020 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής σύμφωνα με την οποία γίνεται δεκτή η ως άνω δικαστική προσφυγή, και ακυρώνεται η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αριθμ...../2017 ενδικοφανούς προσφυγής και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση.

11.Το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ..... ΕΜΠ /2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ με θέμα «Αποστολή στοιχείων σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης» με το οποίο διαβιβάσθηκε η με αριθμ...../2020 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου και ο φάκελος της υπόθεσης.

12.Η με αριθμ. Δ.Ε.Δ.....ΕΞ2020 ΕΜΠ /2020 Κλήση προς ακρόαση προς την προσφεύγουσα.

13.Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ2020 ΕΜΠ/2020 αίτημα χορήγησης προθεσμίας της προσφεύγουσας.

14.Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ2020 ΕΜΠ/2020 υπόμνημα της προσφεύγουσας.

15.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-01-2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.-/2016 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'

Αθηνών μηδενίσθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 5.481,51 ευρώ, καταλογίσθηκε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 257.681,64 ευρώ, πρόσθετος φόρος ποσού 309.217,97 ευρώ, πιστωτικό ποσό φόρου που αδικαιολόγητα επιστράφηκε ποσού 5.481,51 ευρώ και τελικώς καταλογίσθηκε συνολικό ποσό **572.381,12 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 16/12/2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ. Συγκεκριμένα επειδή η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά αγαθών αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 ευρώ με εκδότη την εταιρεία ".....", ήτοι η εικονική αξία ήταν ύψους **3.384.906,94 ευρώ, (σχετική η με αριθμ...../2015 Πράξη επιβολής Προστίμου ΚΒΣ)**, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4γ του Π.Δ.186/1992 και οι φορολογητέες εκροές και εισροές της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου προσδιορίσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα αμφισβήτησε τα αποτελέσματα του ελέγχου και υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά. Κατά της σιωπηρής απόρριψης ασκήθηκε η με αριθμ...../2017 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου και εν συνεχεία εκδόθηκε η με **αριθμ...../2020 Απόφαση** σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε η σιωπηρή απόρριψη της Υπηρεσίας μας και ανέπεμψε την υπόθεση προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση καθώς ως κρίθηκε από το Δικαστήριο η προσφεύγουσα προσκόμισε νέα στοιχεία, ήτοι την από 02.01.2009 Συμφωνία Διανομής που συνήψε με την εταιρεία, για τα οποία θα πρέπει να κληθεί από την Υπηρεσία μας προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της επ' αυτής.

Η Υπηρεσία σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης απέστειλε την με **αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2020/20-10-2020 κλήση προς υποβολή έγγραφων απόψεων** στην προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα προς απάντηση στην εν λόγω κλήση υπέβαλε το με **αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/20-11-2020 υπόμνημα** με το οποίο ως προς την προσβαλλόμενη πράξη ισχυρίσθηκε τα εξής:

-Η μεταπώληση από την κυπριακή εταιρεία στην προσφεύγουσα ιατροτεχνολογικών προϊόντων για τα έτη 2008-2010, τα οποία αυτή αγόραζε από οίκους του εξωτερικού αφορούσε πραγματικές συναλλαγές πώλησης έναντι πραγματικής καταβολής τιμήματος τραπεζικώς (γεγονός που δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή) για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια. Προς επίρρωση του ισχυρισμού περί γνήσιας πραγματικής και αυτοτελούς δραστηριοποίησης της κυπριακής εταιρείας η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 02/01/2009 Συμφωνία Διανομής, από το περιεχόμενο της οποίας ισχυρίζεται ότι προκύπτει ότι η συνεργασία της με

την εταιρεία ήταν διαρκής καθώς και ότι εξυπηρετούσε συγκεκριμένο γνήσιο οικονομικό και επιχειρηματικό σκοπό.

-Σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 985/2020 κρίθηκε ότι:

«δεν μπορούν ελλείψει συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/1997 να χαρακτηρισθούν ως 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 του διαχειριστή της πρώτης στο κεφάλαιο της δεύτερης εμπίπτουν κατά αποκλειστικότητα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του ν.2238/1994 με αποτέλεσμα να μην είναι κατά νόμον δυνατή και εξ' αυτού του λόγου η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.»

-Η ως άνω απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας με την οποία αναιρέθηκε η υπ' αριθμ...../2018 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου που αφορούσε υπόθεση καταλογισμού προστίμου ΚΒΣ για την παράβαση λήψης μερικώς εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα κατά την χρήση 2010, συνιστά δεδικασμένο κατά την διάταξη του άρθρου 197 ΚΔΔ (ν.2717/1999) και ως προς τον επίμαχο καταλογισμό φόρου εισοδήματος λόγω λήψης των τιμολογίων τα οποία είχαν αρχικώς κριθεί μερικώς εικονικά. Όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2933/2002, 3941/2004, 2985/2011, 3451/2017) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.1 και 197 παρ.1 του ΚΔΔ (Ν.2717/1999) ότι το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με την φορολογία εισοδήματος κρίνει καταρχάς παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του ΚΒΣ εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχείρησης κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη αυτής. Στην περίπτωση όμως που για την ίδια παράβαση η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου και επ' ευκαιρία προσβολής της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί τελεσίδικη απόφαση από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση.

-Κατόπιν των ανωτέρω πέραν και ανεξαρτήτως της από 02.01.2009 Συμφωνίας Διανομής η οποία συνιστά ένα ακόμη στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές με την εταιρεία δεν ήταν εικονικές η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί και λόγω της/2020 Απόφασης του ΣΤΕ η οποία συνιστά δεδικασμένο ως προς την ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης ΚΒΣ η οποία αποτέλεσε και την μόνη αιτία προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό και καταλογισμού του επίμαχου φόρου εισοδήματος.

-Επίσης ανεξαρτήτως των ανωτέρω ακόμη και εάν υπήρχε αντίθετη κρίση του ΣΤΕ περί της μη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/1997 και πάλι ο επίμαχος καταλογισμός θα ήταν παράνομος σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά με την με αριθμ...../2018 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, η οποία αφορούσε

υπόθεση καταλογισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 σε βάρος της προσφεύγουσας κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών της αποτελεσμάτων λόγω λήψης τιμολογίων από την εταιρεία που χαρακτηρίστηκαν μερικώς εικονικά. Συγκεκριμένα με την εν λόγω δικαστική απόφαση κρίθηκε ότι δεν αιτιολογήθηκε από την φορολογική αρχή κατά παράβαση του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000 πως η αποδιδόμενη παράβαση του ΚΒΣ επηρεάζει την φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του ΦΠΑ λαμβάνοντας υπόψη ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν βαρύνονταν με ΦΠΑ πλέον του ότι η λήψη εικονικών στοιχείων συνδέεται με το σκέλος των δαπανών (εισροών) και δεν δικαιολογείται εξωλογιστικός και στις εκροές όταν δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις και στο σκέλος των εσόδων. Η προφανής ορθότητα της κρίσης του Δικαστηρίου καταδεικνύεται κα από το γεγονός ότι το Δημόσιο δεν άσκησε αναίρεση επί της ως άνω απόφασης ως εκ τούτου κατέστη αμετάκλητη.

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

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 .

6. Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2, η υπόθεση παραπέμπεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή σε ειδική επιτροπή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 η οποία αποφαινεται αιτιολογημένα, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες του

ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές, για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του παρόντος και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών ανά περίπτωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής...».

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

«1. Ημεδαπή επιχείρηση, που λειτουργεί με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα και συνδέεται με αλλοδαπή επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούται σε παροχή στοιχείων και πληροφοριών τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών για τον έλεγχο των προϋποθέσεων των παραγράφων 2 και 8 του προηγούμενου άρθρου.

2. Ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της μέσω της τήρησης «φακέλου τεκμηρίωσης», ...».

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 στο άρθρο 30 παρ.4γ του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι:

«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,».

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.».

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

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 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 κυπριακή εταιρεία 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 κυπριακή εταιρεία 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 κυπριακής εταιρείας 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 κυπριακή εταιρεία, 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	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/2015 ενδικοφανείς προσφυγές, οι οποίες απορρίφθηκαν σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας. Κατόπιν, κατέφυγε στα διοικητικά δικαστήρια, όπου το Διοικητικό Εφετείο, 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 (τιμολόγησης 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 κυπριακής εταιρείας 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 διγράμμες 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 δυνάμει της οποίας περιορίσθηκε το ως άνω ποσό στο ποσό των 7.000.000 ευρώ προσκομίζοντας δισέλιδο έγγραφο του Επαρχιακού Δικαστηρίου 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 κυπριακή εταιρεία. 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 ουδένα 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 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/2020 αποφάσεις του ΣΤΕ (ημερομηνία συζήτησης 16/10/2019 και ημερομηνία δημοσίευσης 13/05/2020) κρίθηκαν οι αιτήσεις αναίρεσης της προσφεύγουσας εταιρείας κατά των προαναφερθεισών υπ' αριθμ. και/2018 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου 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, αντιθέτως, 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, συνδεδεμένη, 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 διασυννοριακών 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, προσαυξάνουν 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 προσαυξάνονται 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 διασυννοριακών 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 αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή, **η οποία απερρίφθη με την ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου** 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 αναιρεσείουσας, 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 επιδρούν 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 αναιρεσεύουσας, διότι, εφόσον η αξία που ανεγράφη στα εκδοθέντα για τις ένδικες συναλλαγές τιμολόγια δεν υφίστατο 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 κυπριακής εταιρείας, 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 αναιρεσεύουσα με την κυπριακή επιχείρηση, λόγω της συμμετοχής του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της πρώτης στο κεφάλαιο της δεύτερης, εμπίπτουν 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 υπερτιμολογήσεως 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 αναιρεσεύουσας, πράξη (...../2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών) επεβλήθη σε βάρος της πρόστιμο του Κ.Β.Σ. για λήψη μερικώς 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 κυπριακής εταιρείας 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/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 στα άρθρα 5 παρ.1 και 197 παρ.1 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«Άρθρο 5

1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.

Άρθρο 197

1. Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η διαφορά ΦΠΑ καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 16/12/2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ΦΠΑ του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ. Συγκεκριμένα επειδή η προσφεύγουσα υπέπεσε κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 στην παράβαση λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορά αγαθών αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00 ευρώ με εκδότη την εταιρεία “.....”, ήτοι η εικονική αξία ήταν ύψους **3.384.906,94 ευρώ (σχετική η με αριθμ...../2015 Πράξη επιβολής Προστίμου ΚΒΣ)**, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4γ του Π.Δ.186/1992 και οι φορολογητέες εκροές και εισροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

Επειδή κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής από την προσφεύγουσα και εν συνεχεία λόγω σιωπηρής απόρριψης αυτής ασκήθηκε δικαστική προσφυγή για την οποία εκδόθηκε η με αριθμ./2020 Απόφαση του 19^{ου} Τριμελούς τμήματος του **Διοικητικού Εφετείου** (ημερομηνία συζήτησης 21/05/2019 και ημερομηνία δημοσίευσης 23/03/2020) η οποία διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/26-06-2020 (αριθμ. πρωτ...../2020) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ με θέμα «ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ».

Με την με την ως άνω Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου έγινε δεκτή η με αριθμ......./2017 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. 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 πρόσφατες αποφάσεις του ήτοι με τις με αριθμ......./2020 (που αφορούσε το πρόστιμο ΚΒΣ για τη χρήση 2009), 985/2020 (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 λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2009 από την εταιρεία) 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 η Υπηρεσία μας σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης απέστειλε την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ2020/20-10-2020 κλήση προς υποβολή έγγραφων απόψεων στην προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα προς απάντηση στην εν λόγω κλήση υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/20-11-2020 υπόμνημα με το οποίο ως προς την προσβαλλόμενη πράξη ισχυρίσθηκε αφενός ότι η μεταπώληση από την κυπριακή εταιρεία στην προσφεύγουσα ιατροτεχνολογικών προϊόντων για τα έτη 2008-2010, τα οποία αυτή αγόραζε από οίκους του εξωτερικού αφορούσε πραγματικές συναλλαγές πώλησης αφετέρου η προσβαλλόμενη πράξη **πρέπει να ακυρωθεί τόσο λόγω της/2020 Απόφασης του ΣΤΕ η οποία συνιστά δεδικασμένο και βάσει αυτής ακυρώθηκε** η παράβαση ΚΒΣ η οποία αποτέλεσε και την μόνη αιτία προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό και καταλογισμού του επίμαχου φόρου εισοδήματος, όσο και **λόγω της με αριθμ...../2018 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου** με την οποία κρίθηκε αμετάκλητα ότι και υπό την εκδοχή ότι οι καταλογιζόμενες παραβάσεις που αφορούν στις εισροές είχαν τελεσθεί δεν άγουν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών.

Επειδή με τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις κρίθηκε αμετάκλητα ότι οι συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της κυπριακής εταιρείας είναι πραγματικές και αφορούν σε συναλλαγές μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με τιμές αγοράς προσαυξημένες (ήτοι υφίσταται θέμα υπερτιμολόγησης) και για τον λόγο αυτό θα πρέπει να επανελεγχθούν στο πεδίο που ορίζουν οι διατάξεις του **άρθρου 39 του ν.2238/1994 περί υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων.**

Συνεπεία αυτού με την με αριθμ...../2020 Απόφαση του ΣΤΕ (η οποία δημοσιεύθηκε μετά την έκδοση της με αριθμ...../2020 Απόφασης του 19 Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου) κρίθηκε **αμετάκλητα** ότι δεν είναι νόμιμη η επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. και ακυρώθηκε η με αριθμ...../2015 Πράξη επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Ως εκ τούτου λόγω ακύρωσης και ανυπαρξίας της παράβασης, εκ του νόμου δεν επιτρέπεται και 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.

Κατόπιν των ανωτέρω και σε εκτέλεση και εφαρμογή της ως άνω απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας **θα πρέπει οι υπό κρίση συναλλαγές και ο τρόπος που επιδρούν στα φορολογικά αποτελέσματα της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου να εξετασθούν εκ νέου και να ελεγχθούν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.2238/1994.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με 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 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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 **17-01-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, 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**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

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.