



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14.11.17
Αριθμός απόφασης: 5874

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16.6.17** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα στον Πειραιά, και της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΚΗΦΙΣΙΑΣ, ως κληρονόμου του θανόντα διαχειριστή της εταιρείας «.....», καθώς και της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΒΕΛΓΙΟΥ, και της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΚΗΦΙΣΙΑΣ, θυγατέρων του θανόντα διαχειριστή «.....», κατά

- της με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2004,
- της με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2005,
- της με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2004,
- της με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2005,
- της με αριθμό «.....»/2.5.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ αρ. 4 ν.2523/1994, χρήσης 2005,
- της με αριθμό «.....»/2.5.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ν.4174/2013, χρήσης 2015,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, καθώς και τις από 2.5.17 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16.6.17** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....», της «.....», ΑΦΜ «.....», της «.....», ΑΦΜ «.....», και της «.....», 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:

Σύμφωνα με το αρ. «.....»/31.7.12 έγγραφο του ΣΔΟΕ προς την Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ η προσφεύγουσα, με διακριτικό τίτλο «.....» και αντικείμενο εργασιών την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για ιατρικά προϊόντα, βάσει της από 29.6.12 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ (Επιχ. Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών), εξέδωσε προς την εταιρεία «.....» ένα εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, χρήσης 2004, καθαρής αξίας 12.270,21 €, καθώς και τέσσερα μερικώς (ως προς την αξία) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, χρήσης 2005, καθαρής αξίας 1.149.303,17 €, και ένα εικονικό ως προς την συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, χρήσης 2005, καθαρής αξίας 85.000,00 €, προς την εταιρεία «.....», και τέσσερα μερικώς (ως προς την αξία) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, χρήσης 2005, καθαρής αξίας 1.044.821,05 € προς την εταιρεία «.....» (Ηνωμένου βασιλείου). Τα ως άνω μερικώς (ως προς την αξία) εικονικά φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά κατά το ποσό που αντιστοιχούσε σε τιμολόγηση παροχής στις ανωτέρω λήπτριες εταιρείες υπηρεσιών-ενεργειών εξωσυμβατικών (πέραν των προβλεπόμενων στην από 1.1.2005 σύμβαση υπηρεσιών για προώθηση κινήτρων επαγγελματικής εκπαίδευσης/χρηματικών κινήτρων). Για τις εν λόγω παραβάσεις έχουν εκδοθεί οι με αρ. «.....»/2012 & «.....»/2012 ΑΕΠ και έχει ασκηθεί προσφυγή, η συζήτηση της οποίας εκκρεμεί στα δικαστήρια.

Κατόπιν εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πράξεις:

- Η με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2004, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου μηδέν.
- Η με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2005, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου μηδέν.
- Η με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2004, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου 264,88 €, πλέον πρόσθετου φόρου 317,86 €.
- Η με αριθμό «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2005, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά φόρου 97,233,52 €, πλέον πρόσθετου φόρου 116.680,22 €.
- Η με αριθμό «.....»/2.5.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ αρ. 4 ν.2523/1994, χρήσης 2005, λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολής-προσθήκης ενδοκοινοτικών συναλλαγών, μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών αρ. 36§5^α του ν.2859/2000 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου, μη υποβολής της στατιστικής δήλωσης INTRASTAT αρ. 36§5^β του ν.2859/2000 για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μηνών 3^ο, 6^ο, 10^ο, 12^ο, συνολικού ποσού 900,00 €.

- Η με αριθμό «.....»/2.5.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ν.4174/2013, χρήσης 2015, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. «.....»/2015 αίτημα παροχής στοιχείων, ποσού 250,00 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 2.5.17 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, σύμφωνα με τις οποίες, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης και δεδομένου ότι ο υπόχρεος δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. «.....»/2015 αίτημα προσκόμισης των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος ήταν αδύνατος, και το εισόδημα προσδιορίστηκε εξωλογιστικά. Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, αν και είχε προβεί σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές κατά τη χρήση 2005, δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής-προσθήκης ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών αρ. 36§5α' του ν.2859/2000 1ου, 2ου, 3ου και 4ου τριμήνου, και τη στατιστική δήλωση INTRASTAT αρ. 36§5γ' του ν.2859/2000 για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μηνών 3ο, 6ο, 10ο, 12ο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νομική πλημμέλεια λόγω περαίωσης της χρήσης 2005 και έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Παραγραφή.
3. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει με βεβαιότητα την εικονικότητα των συναλλαγών.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τις χίλιες (1.000) δραχμές, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου."

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992

(ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Σύμφωνα με την παρ.3 του ν.3212/2003 οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 102/2001 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 "Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημόσιων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 194 Α'/25.9.2008) επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων,

ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις". Μετά την παρέλευση της προθεσμίας αποδοχής του σχετικού εκκαθαριστικού σημειώματος διενεργούσαν έλεγχο σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005: «Άρθρο 3 'Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις' : Σε κάθε κατηγορία βιβλίων διενεργούνται υποχρεωτικά και οι πιο κάτω τουλάχιστον ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις: ... Γ. Στα βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας 1. Ελεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004. ...

Άρθρο 4 'Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις': Πέραν των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται από τα προηγούμενα άρθρ. 2 και 3, μπορεί να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του κλάδου γενικά....»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 2.5.17 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν στοιχείων, που προέκυψαν βάσει του αρ. «.....»/31.7.12 εγγράφου του ΣΔΟΕ προς την Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ με το οποίο διαβιβάστηκε η από 29.6.12 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ (Επιχ. Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών), και τα οποία βάσει των ανωτέρω αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία. Σύμφωνα με το πόρισμα του εν λόγω ελέγχου, η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την εταιρεία «.....» ένα εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, χρήσης 2004, καθαρής αξίας 12.270,21 €, καθώς και τέσσερα μερικώς (ως προς την αξία) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, χρήσης 2005, καθαρής αξίας 1.149.303,17 €, και ένα εικονικό ως προς την συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, χρήσης 2005, καθαρής αξίας 85.000,00 €, προς την εταιρεία «.....», και τέσσερα μερικώς (ως προς την αξία) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, χρήσης 2005, καθαρής αξίας 1.044.821,05 € προς την εταιρεία «.....» (Ηνωμένου βασιλείου). Επιπροσθέτως, στην προσφεύγουσα έχει επιδοθεί η αρ. «.....»/2009 έκθεση κατάσχεσης εικονικών στοιχείων χρήσεων 2004 και 2005. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου χρήσεων 2004 και 2005 δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 2.5.17 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ και την από 29.6.12 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ (Επιχ. Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών), από το πόρισμα του ελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε κατόπιν εγγράφων της Εισαγγελίας Εφετών Αθηνών, διαπιστώθηκε η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την «.....», καθώς η ίδρυση της εταιρείας '«.....», η συνεργασία της προσφεύγουσας, του διαχειριστή της «.....», και της «.....» («.....» και «.....», θυγατρικές της «.....»), οι αμοιβές (31,5% επί των πωλήσεων της «.....» στην Ελλάδα) για παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας στην «.....» και η σχετική σύμβαση συνάφθηκαν για την προώθηση 20% επί της αξίας των πωλήσεων της «.....» προς τους τελικούς χρήστες, προκειμένου

αυτά τα ποσά να προωθηθούν ή και να δαπανηθούν σε χειρουργούς, ώστε να προτιμούν και να χρησιμοποιούν τα προϊόντα της «.....». Συγκεκριμένα:

- Από τις αμοιβές του συμβούλου «.....» και των εταιρειών του (η προσφεύγουσα «.....», η «.....» και η «.....») προκύπτει ότι η «.....» αντιμετώπιζε τις ανωτέρω εταιρίες του συμβούλου ως συνέχεια η μία της άλλης. Οι όροι των συμβάσεων της παροχής υπηρεσιών των παραπάνω εταιριών ήταν παρόμοιοι με εκείνους που είχε συνάψει ο «.....» με την προσφεύγουσα εταιρεία. Η σύσταση εταιρειών παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών με τη μορφή της ετερόρρυθμης εταιρείας (όπως της προσφεύγουσας) ήταν επιθυμητή για φορολογικούς λόγους.
- Το αρ. «.....»/31.12.04 ΤΠΥ εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την «.....» αφορούσε διαφορά στις πωλήσεις προς διευθέτηση ύψους 12.270,21 € που προέρχονταν από τη σύμβαση που είχε συνάψει η «.....» με τις εταιρείες «.....» και η «.....» τη χρήση 2004 και όχι παροχή υπηρεσιών που προσέφερε η προσφεύγουσα στην «.....». Οι δε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιρειών της «.....» υπογράφηκαν την 1.1.2005. Σημειωτέον ότι το εν λόγω ΤΠΥ καταχωρίστηκε στο βιβλίο εσόδων εξόδων με ημερομηνία 31.12.2004 αλλά το στέλεχος του μπλοκ είχε αριθμό πράξης θεώρησης «.....»/12.1.2005.
- Για το αρ. «.....»/16.12.05 ΤΠΥ εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την «.....», με περιγραφή 'Καταγραφή όλων των χειρουργών των ετών 2004-2005, στα οποία χρησιμοποιήθηκαν υλικά της «.....», καταχώρισή τους, σε ηλεκτρονικό αρχείο και ταξινόμησή τους ανά πελάτη και χειρουργική τεχνική' και τις προσκομισθείσες από την ελεγχόμενη σελίδες (μέρος του ηλεκτρονικού αρχείου 193 σελίδες) με τίτλο «ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΩΛΗΣΕΩΝ», στις απαντήσεις που έλαβε ο έλεγχος σε ανταπόκριση σε σχετικές προσκλήσεις προς την «.....», δεν ανευρέθηκαν στα φυσικά και ηλεκτρονικά της αρχεία, στοιχεία που να αφορούν το ανωτέρω ηλεκτρονικό αρχείο, καθώς και ηλεκτρονικά ή φυσικά έγγραφα αποστολής του. Η «.....» επίσης ενημέρωσε ότι τα στοιχεία που περιλαμβάνονταν στις προσκομισθείσες από την ελεγχόμενη σελίδες είναι πληροφορίες-στοιχεία που βρίσκονται στη βάση δεδομένων του μηχανογραφικού συστήματος που χρησιμοποιεί η «.....», και ότι η εταιρεία απασχολούσε εξωτερικούς συνεργάτες προγραμματιστές αναλυτές Η/Υ που μεταξύ άλλων είχαν αρμοδιότητα την ανάπτυξη και εξαγωγή αναφορών στατιστικής ή άλλης φύσης. Συνεπώς, η «.....» ήταν σε θέση να αναπαραγάγει μόνη της το αρχείο με τα στοιχεία, που περιγράφονται στο υπό κρίση τιμολόγιο. Το εν λόγω ηλεκτρονικό αρχείο δεν ανευρέθηκε στα αρχεία της «.....» ούτε βρέθηκε στον αντισυμβαλλόμενο κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έλαβε χώρα η συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών από την προσφεύγουσα προς την «.....» ώστε να εκδοθεί εκτός των υπολοίπων ΤΠΥ που είχαν εκδοθεί βάσει της από 1.1.2005 σύμβασης.
- Η περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών της προσφεύγουσας στην από 1.1.2005 σύμβαση με την «.....» και την «.....» είναι γενική και δεν αναφέρεται ο τρόπος τιμολόγησης της καθεμίας. Γενική ήταν και η περιγραφή στα εκδοθέντα βάσει αυτής τιμολόγια.
- Οι όροι των συμβάσεων παροχής υπηρεσιών που σύναψε ο «.....» και οι εταιρίες του «.....», η «.....» και η «.....» με τις εταιρίες της «.....» («.....» και η «.....») ήταν παρόμοιοι.
- Οι ίδιες ακριβώς υπηρεσίες προσφέρονταν από την προσφεύγουσα στις δύο εταιρείες «.....» και «.....» που ήταν ιδίων συμφερόντων, αφού ο άμεσος διανομέας των προϊόντων της «.....» στην Ελλάδα ήταν η «.....». Για τις ίδιες επομένως υπηρεσίες και με τους ίδιους στόχους ως προς

τις συμφωνηθείσες πωλήσεις η προσφεύγουσα θα πληρωνόταν συνολικά με ποσοστό 31,5% (16,5% «.....» + 15% «.....») επί της καθαρής τιμολογημένης αξίας των ορθοπεδικών προϊόντων της «.....» προς τους τελικούς καταναλωτές στην Ελλάδα, το οποίο θεωρείται εξαιρετικά μεγάλο για συμβουλευτικές υπηρεσίες. Επιπλέον, με δεδομένο ότι τα τιμολογούμενα προϊόντα της «.....» ήταν ήδη γνωστά στην ελληνική αγορά πριν το 2000, ενώ το προσωπικό της εταιρείας ήταν ήδη εξειδικευμένο, αφού οι περισσότεροι εκ των υπαλλήλων δούλευαν για λογαριασμό της «.....» (πρώην «.....») ακόμα και πριν την εξαγορά της από την «.....» όσο και μετά, ως θυγατρική της, τα ποσοστά των αμοιβών επί των πωλήσεων των προϊόντων της «.....», για τις συμβουλευτικές υπηρεσίες της προσφεύγουσας, θεωρούνται εξαιρετικά μεγάλα για συμβουλευτικές υπηρεσίες.

- Παρόμοια πολιτική ως προς τις συμβουλευτικές υπηρεσίες και τις αμοιβές της προσφεύγουσας με την «.....», ακολουθήθηκε και κατά την σύναψη συμβάσεων συμβουλευτικών υπηρεσιών με τον «.....» (αδελφό του «.....») και την εταιρία του «.....», καθώς και με τις εταιρίες του «.....» και τη «.....».

- Η «.....» («.....» και «.....») δε χρειαζόταν έναν σύμβουλο για την προώθηση των πωλήσεών της στην Ελλάδα, αφού κατείχε την τεχνογνωσία, την εμπειρία, τη δικτύωση και τα προϊόντα της «.....» ήταν ήδη γνωστά στην ελληνική αγορά πριν το 2000, ενώ το προσωπικό της εταιρείας ήταν εξειδικευμένο. Οι δε όροι των συμβάσεων παροχής υπηρεσιών που συνάφθηκαν μεταξύ των εταιριών του «.....» της «.....», ως προς τα καθήκοντα του συμβούλου, καλύπτονταν και από το προσωπικό της.

- Από το έγγραφο, την αλληλογραφία, τα διάφορα ηλεκτρονικά και φυσικά αρχεία και τις απαντήσεις στις σχετικές προσκλήσεις, που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος από την «.....» («.....» και «.....»), δεν ανευρέθηκε κάποιο στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύεται ότι η εταιρία «.....» παρείχε στην «.....» οποιαδήποτε συμβουλευτική υπηρεσία, όπως περιγράφονται στην σύμβαση, πχ μελέτες, γραπτές προτάσεις κλπ.

- Επιπλέον, η προσφεύγουσα, εκτός από τις συμβάσεις και τα σχετικά ΤΠΥ (βάσει σύμβασης) δεν προσκόμισε άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν την παροχή των υπό κρίση υπηρεσιών προς τις εταιρίες «.....» και «.....».

- Από τον έλεγχο προέκυψε ότι στην ελληνική αγορά ορθοπεδικών ειδών περίπου το 20% επί της αξίας των πωλήσεων στους τελικούς χρήστες διακρατείτο από τους κατασκευαστές ορθοπεδικών προϊόντων, προκειμένου να δοθεί σε χειρουργούς. Οι αναφορές στην τεκμηρίωση για εργασίες της «.....» σε 'επαγγελματική εκπαίδευση', 'δώρα σε μετρητά', 'υποστήριξη της αγοράς' κλπ. παραπέμπουν στο ως άνω 20% που αποδιδόταν στους μεσάζοντες, πάντοτε τοις μετρητοίς και μετά από φόρους (κατάθεση του «.....»). Ο έλληνας αντιπρόσωπος επισήμαινε ότι βάσει μιας συμφωνίας για παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, η αμοιβή θα πρέπει να είναι «επαρκής για να καλύπτει το κόστος των χρηματικών κινήτρων για την [«.....»] και τη «.....», και το σχετικό φόρο συν ένα εύλογο κέρδος για τις υπηρεσίες του συμβούλου». Από τον Οκτώβριο του 2003 μέχρι το Δεκέμβριο του 2005 καταβλήθηκαν στον έλληνα αντιπρόσωπο «περίπου 7.303.754,00 €, σημαντικό μέρος των οποίων χρησιμοποιήθηκε για την καταβολή χρηματικών κινήτρων σε Έλληνες παρόχους υγειονομικής περίθαλψης έτσι ώστε να πραγματοποιηθεί η αγορά των προϊόντων της «.....» (Συμφωνία μεταξύ της «.....» και του «.....»). «Η συμφωνία ήταν ότι οι γιατροί θα λάμβαναν 20% επί του τιμολογίου για κάθε επέμβαση που πραγματοποιούσαν»

(έγγραφο της «.....» – Διευθύνοντας Σύμβουλος της «.....»). «Η δουλειά των αντιπροσώπων ήταν απλώς να παραδίδουν και να τιμολογούν τα προϊόντα και να καταβάλουν χρήματα στους χειρουργούς σε μηνιαία βάση βασιζόμενα στον αριθμό των χειρουργείων». Αναλόγως προσεγγίστηκε ο «.....» «καταρτίζοντας παρόμοια συμφωνία συμβουλευτικών υπηρεσιών με 31,5% μέχρι το Δεκέμβριο του 2005» (Κατασχεμένα στοιχεία από την οικεία της «.....»). «Η ΔΦ έχει παραδεχτεί ότι έλαβε 375.000 ευρώ ως προκαταβολές σε μετρητά κατά τη διάρκεια των τελευταίων τριών ετών. Αρχικά η ΔΦ είπε ότι τα χρήματα προορίζονταν για επιχειρησιακές δαπάνες αλλά αργότερα είπε ότι πολλά από αυτά τα χρήματα δόθηκαν σε γιατρούς. Αργότερα είπε ότι λάμβανε χρήματα από ένα σύμβουλο/διανομέα με τον οποίο η «.....» είχε συνάψει σύμβαση. Εξήγησε ότι έλαβε προκαταβολές σε μετρητά από την «.....» για να πληρώσει του γιατρούς και ο σύμβουλος την αποζημίωσε για τις πληρωμές στους γιατρούς» (από το από 8.5.2006 έγγραφο της «.....»).

- Από έλεγχο στα βιβλία της εταιρίας «.....» και τις εγγραφές με την αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΘΥΡΙΔΑ», τις τραπεζικές αναλήψεις από τις κινήσεις των λογαριασμών της εν λόγω εταιρείας, την κατάθεση του κ. «.....», το έγγραφο που κατασχέθηκε από την οικεία της κ. «.....» και το από 8.5.2006 έγγραφο της «.....» προκύπτει ότι γινόταν διακίνηση χρημάτων από την εταιρεία σε τρίτους (γιατρούς), προφανώς και μέσω της κ. «.....», μέσω της ανάληψης μεγάλων ποσών, των θυρίδων και των σχετικών εγγραφών, με τρόπο ώστε να μην είναι εύκολο να εντοπιστεί ο αποδέκτης των χρημάτων. Η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας και ως εκ τούτου δεν υπάρχουν αναλυτικά καθολικά ή εγγραφές με την ανάλυση των ταμειακών κινήσεων της επιχείρησης. Από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, τα αντίγραφα των κινήσεων, της χρήσης των θυρίδων (κάρτα επισκέψεων μισθωτή) τόσο του κ. «.....» όσο και της κας «.....», στην Τράπεζα Πειραιώς, κατάστημα Παραδείσου, προκύπτουν ορισμένες αναλήψεις από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας την ίδια ημέρα και σε παρόμοιες ώρες με εκείνες όπου κινήθηκαν οι θυρίδες των φυσικών προσώπων.
- Όσον αφορά τις συμβάσεις που σύναψε η προσφεύγουσα και τα τιμολόγια που έλαβε από τον «.....» (σύμβουλος επιχειρήσεων), την «.....» (ΤΠΥ με περιγραφή 'έρευνα αγοράς ορθοπεδικών υλικών σε νέες τεχνικές') και την «.....» (σύμβουλος επιχειρήσεων), δεν υφίστανται και δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αφορούν και να αποδεικνύουν την παροχή υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία των διαπιστωθεισών παραβάσεων, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 2.5.17 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **16.6.17** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ «.....», της «.....», ΑΦΜ «.....», της «.....», ΑΦΜ

«.....», και της «.....», ΑΦΜ «.....».

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

• **Αρ. «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Φορολογική Περίοδος 1.1.2004-31.12.2004**

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

• **Αρ. «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Φορολογική Περίοδος 1.1.2005-31.12.2005**

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

• **Αρ. «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
Φορολογική Περίοδος 1.1.2004-31.12.2004**

Διαφορά φόρου	264,88 €
Πρόσθετος φόρος	317,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	582,74 €

• **Αρ. «.....»/2.5.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
Φορολογική Περίοδος 1.1.2005-31.12.2005**

Διαφορά φόρου	97,233,52 €
Πρόσθετος φόρος	116.680,22 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	213.913,74 €

• **Αρ. «.....»/2.5.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ αρ. 4 ν.2523/1994
Φορολογική Περίοδος 1.1.2005-31.12.2005**

Πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης μεταβολής-προσθήκης ενδοκοινοτικών συναλλαγών	100,00 €
Πρόστιμο μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών αρ. 36§5 ^{α'} του ν.2859/2000 1 ^{ου} , 2 ^{ου} , 3 ^{ου} και 4 ^{ου} τριμήνου	400,00 €
Πρόστιμο μη υποβολής της στατιστικής δήλωσης INTRASTAT αρ. 36§5 ^{β'} του ν.2859/2000 για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μηνών 3 ^ο , 6 ^ο , 10 ^ο , 12 ^ο	400,00 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	900,00 €

- Αρ. «.....»/2.5.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ν.4174/2013

Φορολογική Περίοδος 1.1.2015-31.12.2015

Πρόστιμο μη ανταπόκρισης σε αίτημα παροχής στοιχείων	250,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	250,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.