



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 05-05-2017



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμ. Αποφ.: 1122

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. : 54630  
Κώδικας  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»**

**4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «. .» με ΑΦΜ ..., που εδρεύει στις ... επί της οδού ... κατά :** α) της με αριθ..../-...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, β) της με αριθ. .../-...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, γ) της με αριθ. .../-...2006 πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, δ) της με αριθ. .../...-2006 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ε) της με αριθ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, στ) της με αριθ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, ζ) της με αριθ. .../...-2006 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, η) της με αριθ. .../...-2006 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., και θ) κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «. – .», 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:

1. Διενεργήθηκε, επανέλεγχος δυνάμει της με αριθ. .../...-2016 εντολής ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 η οποία έχει περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3697/2008, καθότι, προέκυψαν νέα στοιχεία για την υπό έλεγχο χρήση, ήτοι, λήψη ενός εικονικού φορολογικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στοιχείου, καθαρής αξίας 750,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 142,50 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «....».

2. Διενεργήθηκε, έλεγχος, δυνάμει της με αριθ. .../22-12-2014 εντολής ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011 και την προβλεπόμενη διαδικασία του ν. 4174/2013. Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της οκτώ (8) εικονικά ως προς πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 8.148,75 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 1.548,26 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.: .....

Συγκεκριμένα, βάσει της με αριθμ. .../2013 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ .... η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται να έχει λάβει από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: ....., ..., α) ένα (1) εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικό στοιχείο, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, καθαρής αξίας 750,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 142,50 ευρώ, και β) οκτώ (8) εικονικά ως προς πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, συνολικής καθαρής αξίας 8.148,75 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 1.548,26 ευρώ.

Ειδικότερα, η κρίση για την εικονικότητα του στοιχείων αυτών στηρίζεται στο γεγονός ότι η εκδότη επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες σ' αυτά συναλλαγές για τους εξής λόγους:

- Η επιχείρηση «.....» δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωμένη έδρα της στο . Θεσ/νικης-....
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στην διεύθυνση της έδρας της.
- Δεν υπάρχει λογιστής ή λογιστικό γραφείο που να έχει την επίβλεψη της.
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2004,2005,2006 και 2007, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις 2001 έως και 2010.
- Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ, προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ των δηλώσεων της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
- Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τα ΑΦΜ των πελατών και των προμηθευτών που δήλωσε η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
- Τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, οι οποίοι δήλωσαν την ελεγχόμενη σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.
- Από προσεκτικό έλεγχο των εταιρειών που υπέβαλλαν συγκεντρωτικές καταστάσεις και δήλωσαν την ελεγχόμενη σαν πελάτη προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών αφορούν προσωπικά έξοδα, όπως έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, leasing αυτοκινήτων, τηλεφωνικά, courier, αγορά ειδών προσωπικής χρήσης ή οικιακής χρήσης κλπ του υπεύθυνου της ελεγχόμενης ....
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2009 και εφεξής.
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξη της, όπως προκύπτει από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. ....
- Όπως προέκυψε από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών όσο και από την επίσκεψη στην ξενοδοχειακή μονάδα «.... », ΑΦΜ ....) στη Θεσ/νικη, τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη «.....» αναγράφουν διεύθυνση 8<sup>ο</sup> χλμ της οδού Θεσ/νικης-..., που όπως ήδη αναφέρθηκε δε βρέθηκε ποτέ σε λειτουργία.
- Όπως προέκυψε τόσο από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών όσο και από τις επισκέψεις στην ξενοδοχειακή μονάδα «....» (..., ΑΦΜ ....) και στην επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ ....) στη Θεσ/νικη, όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν άμεση επικοινωνία με τον . ., με κινητό τηλέφωνο .....

Για όλους αυτούς τους παραπάνω λόγους, οι οποίοι αναφέρονται εκτενώς στην από 24/07/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ...., ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα: « οι συναλλαγές που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», χονδρικό εμπόριο Η/Υ και λογισμικού, ...., με ΑΦΜ .... δεν πραγματοποιήθηκαν από την ίδια και είναι εικονικές στο σύνολο τους». Το παραπάνω συμπέρασμα στηρίζεται σε διασταυρωτικές επαληθεύσεις μέσω των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων πελατών της εκδότριας, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα και το λογισμικό υποστήριξης τους έχουν παραδοθεί και εγκατασταθεί στους εν λόγω πελάτες και η εξόφληση τους έχει γίνει με επιταγές ή μέσω τραπεζών.

Η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και επιπλέον ότι :

- δεν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας άλλες παραβάσεις που να συνιστούν λόγο ανακρίβειας ή ανεπάρκειας των βιβλίων,
  - οι πιο πάνω παραβάσεις αφορούν λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου,
  - οι ανωτέρω παραβάσεις αφορούν σε λήψη εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για δαπάνες (έξοδα) και όχι αγορές εμπορευμάτων, με συνέπεια να μην επηρεάζονται τα έσοδα της επιχείρησης,
  - τα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων, δεδομένου ότι η αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων για τη χρήση 2006 ανέρχεται σε ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων, στο 0,006% ενώ για τη χρήση 2008 σε ποσοστό 0,4%,
  - σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) οι πράξεις και οι παραλήψεις για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ή να οφείλεται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης,
- προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα όπως προκύπτουν από τα βιβλία και τα καθαρά κέρδη με λογιστικό τρόπο και με την προσθήκη σε αυτά της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικές διαφορές, κρίνοντας έτσι τα βιβλία και τα στοιχεία των υπό κρίση χρήσεων, επαρκή, εκδίδοντας τις παρακάτω προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την αριθμ. ..../-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 -31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους -0,02 €,

Με την αριθμ...../-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προέκυψε διαφορά φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ύψους 142,50 ευρώ,

Με την αριθμ..../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή υπέβαλε την προβλεπόμενη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 με ανακριβές περιεχόμενο, και με βάση την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή,

Με την αριθμ. ..../....-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 427,50 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικού στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Με την αριθ. ..../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 8.833,28 €, και πρόσθετος φόρος επί της ανωτέρω διαφοράς σε ποσοστό 120%, ύψους 10.599,94 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, ήτοι συνολικό ποσό 19.433,21€.

Με την αριθ. ..../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προέκυψε διαφορά πιστωτικού φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 5.030,01 €,

Με την αριθ. ..../....-2006 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε πρόστιμο 300,00 €, επειδή υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2008 με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή,

Με την αριθ. ..../...2006 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.644,78 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικού στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη διενέργεια επανελέγχου και αμφισβήτηση της ύπαρξης νέων στοιχείων για τη χρήση 2006, η οποία έχει ελεγχθεί και περαιωθεί.

2. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου - αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

3. Εφαρμογή της αρχής της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης διενέργειας επανελέγχου και της ύπαρξης νέων στοιχείων για τη χρήση 2006**

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιδιώκει την ακύρωση των ως άνω καταλογιστικών πράξεων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, η οποία έχει περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3697/2008, ως μη νόμιμων, υποστηρίζοντας ότι ο έλεγχος δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο πέραν του πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. . ., για τα επίμαχα τιμολόγια τα οποία ήταν καταχωρημένα στα βιβλία της και ως εκ τούτου γνωστά στη φορολογική αρχή.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι :*“Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:*

*α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”*

**Επειδή** περαιτέρω σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση

ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή επιπλέον με βάση τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : *«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»*

Επιπλέον πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία έχει κρίνει και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι *«Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς ..... δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψην του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη»* (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008, 3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012).

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα

στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕΦΙωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Οι παραπάνω συνεπώς διατάξεις, επιτρέπουν στον έλεγχο να επανέλθει σε περαιωμένη χρήση καθώς αναφέρουν ότι, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιήλθε στο αρχικό φύλλο ελέγχου δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Τα συμπληρωματικά στοιχεία εν προκειμένω, ήταν η με αριθμ. .... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία διαβιβάσθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... και κατά συνέπεια σύνομα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθούν.

**Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου και εφαρμογής της αρχής της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη.**

Επειδή στο ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151) ορίζονται πλην άλλων, τα εξής: Άρθρο 31: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, .... α. Των γενικών εξόδων διαχείρισης..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης».

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

*Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

*Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».*

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζοντο, πλην άλλων, τα εξής:

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν,

καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

**Επειδή,** ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

**Επειδή,** περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

**Επειδή,** επιπλέον, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 506/2012).

**Επειδή** περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική

Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύναται, κατά το άρθρο 18§2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματος ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματος με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του Κ.Φ.Α.Σ.) και ως προερχόμενο από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη.

Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκειμένη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσας εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.

Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και

δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

**Επειδή** περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : *«ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:*

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,*
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,*
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»*

**Επειδή** όπως νομολογιακά γίνεται δεκτό εφόσον λαμβάνονται εμπορεύματα από νομίμως λειτουργούσα επιχείρηση (φορολογικά και συναλλακτικά), εφόσον αποδειχθεί ότι κύριος των εμπορευμάτων δεν ήταν ο προμηθευτής και εκδότης τιμολογίων αλλά Τρίτη επιχείρηση, ο λήπτης των εικονικών αυτών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο θεωρείται κατά τεκμήριο ότι τελεί σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, εκτός αν αποδεδειγμένα τελεί σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής, η απόδειξη δε τη εν γνώσει της πραγματοποιηθείσας εικονικής συναλλαγής απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή, σε αντίθετη περίπτωση απαλλάσσεται των νομίμων κυρώσεων, διότι αυτές δε στοιχειοθετούνται (ΣΤΕ 1553/2003, 1184/2010, ΔΕΦΠΕΙΡ 142/2013).

**Επειδή**, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.: .../30-01-2007, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.”

Στη προκειμένη περίπτωση προκειμένου η προσφεύγουσα επιχείρηση να αποδείξει ότι επέδειξε την δέουσα επιμέλεια ελέγχοντας τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου και καλοπίστως υπελάμβανε

ότι η εκδότρια ««.....» ήταν πράγματι αυτή που εκτέλεσε την συμφωνηθείσα συναλλαγή προσκόμισε τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία :

**1)** Το από 01-03-2002 ιδιωτικό συμφωνητικό υπομίσθωσης ακινήτου της εκδότριας εταιρείας, πριν την επικύρωση της συνενργασίας τους, προκειμένου να αποδείξει την νόμιμη έδρα της και προς διαφύλαξη των μεταξύ τους συναλλαγών (σχετικό Α2). Επίσης, αποδείξεις πληρωμής των ενοικίων της εκδότριας, προκειμένου να αποδείξει την φερεγγυότητα της (σχετ.Α3).

**2)** Την υπ'αρ. .../9-1-2008 κατάσταση συμφωνητικών (αρθρ.8 ν. Παρ.16 του ν. 1882/90) στην οποία περιλαμβάνεται το από 11/10/2007 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβάσεως έργου σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα αναθέτει στην επιχείρηση «.....» την παροχή, τοποθέτηση και εγκατάσταση ολοκληρωμένων ηλεκτρονικών συστημάτων κλειδαριάς με έξυπνη κάρτα για κάθε δωμάτιο του ξενοδοχείου.

**3)** Παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών της χρήσης 2008, μέσω επιταγών της τράπεζας Eurobank. Συγκεκριμένα :

- για την εξόφληση του Τ.Δ.Α. Νο .../10-1-08 συνολικής αξίας 5.944,05 ευρώ, και για την εξόφληση του Τ.Δ.Α. Νο .../15-1-08 συνολικής αξίας 362,95 ευρώ εξεδόθη η υπ'αρ.Ι επιταγή της τράπεζας ....., αξίας 6.307,00 με ημερομηνία λήξης 28-2-2008.
- για την εξόφληση των Τ.Δ.Α. Νο .../28-05-08 συνολικής αξίας 892,50 ευρώ, .../11-08-08, συνολικής αξίας 165,11 ευρώ, .../12-08-08 συνολικής αξίας 1.725,50 ευρώ και 2003/28-08-08, συνολικής αξίας, 267,75 ευρώ, εξεδόθη η υπ'αρ.....-6 επιταγή της τράπεζας ....., αξίας 3.050,86 ευρώ, με ημερομηνία λήξης 11-9-2008
- η εξόφληση των Τ.Δ.Α. Νο .../11-10-06, συνολικής αξίας 892,50 ευρώ .../17-3-08 συνολικής αξίας 178,50 ευρώ και .../24-11-08, συνολικής αξίας 267,75 ευρώ, έγινε τοις μετρητοίς.

**4)** Ασφαλιστικές ενημερότητες της εκδότριας εταιρείας «.....», όπου προκύπτει ότι δεν υπήρχαν ληξιπρόθεσμες οφειλές στο Ι.Κ.Α. για το προσωπικό της, των ετών 2004 και 2007 καθώς και προσωρινά γραμμάτια είσπραξης του Ι.Κ.Α., έτους 2006, από το οποίο προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία απασχολούσε προσωπικό (σχετικά Α4 και Α5 αντίστοιχα).

**5)** Εκτύπωση από την ιστοσελίδα <https://www.....gr>, από την οποία προκύπτει ότι η «.....» λειτουργεί μέχρι και σήμερα κανονικά (σχετ. Α6). Στόχος χρήσης αυτής της ηλεκτρονικής υπηρεσίας είναι η λειτουργία μιας αξιόπιστης κεντρικής υπηρεσίας πληροφόρησης για τα στοιχεία νομικών προσώπων και επιτηδευματιών, φυσικών προσώπων, βάσει των πιστοποιημένων στοιχείων του Φορολογικού Μητρώου, έχοντας ως σκοπό, μεταξύ άλλων:

- την επιβεβαίωση των στοιχείων που χρησιμοποιούνται στις συναλλαγές, που γίνονται από φυσικά ή μη φυσικά πρόσωπα, προς επαύξηση της εμπιστοσύνης,
- τον έλεγχο της γνησιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων μεταξύ επιτηδευματιών, οι οποίοι ενεργούν είτε ως πελάτες είτε ως προμηθευτές,
- την αποτροπή έκδοσης παραστατικών με πλαστά ή ψευδή στοιχεία,
- την επιβεβαίωση στοιχείων συμβαλλομένων μερών

- την καλλιέργεια κλίματος φορολογικής συμμόρφωσης με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και την αύξηση της οικονομικής δραστηριότητας.
- την προώθηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και
- τη μείωση των λειτουργικών εξόδων των επιτηδευματιών.

**6)** Την από 30-06-2014 επαλήθευση του Φ.Π.Α. της εκδότριας, δια μέσου του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας (VIES) (σχετ. Α7).

**7)** Το από 30/06/2014 αντίγραφο των αποτελεσμάτων αναζήτησης που αφορούν στην εκδότρια των τιμολογίων εταιρεία, μέσω της ιστοσελίδας της Κεντρικής Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδας της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης (σχετ. Α8).

**8)** Το από 30-06-2014 αποδεικτικό ύπαρξης αριθμού Γ.Ε.Μ.Η. της εκδότριας των στοιχείων, από όπου αποδεικνύεται και η νόμιμη εγγραφή της σε αυτό (σχετ. Α9).

**9)** Τις υπ'αρ..../26-4-2011, .../14-02-2012 αποφάσεις του Δημάρχου Βόλου για τη δέσμευση πίστωσης ποσού για προμήθεια κλειδιών και έγκρισης προμήθειας υλικών κατόπιν απευθείας ανάθεσης εργασίας για προμήθεια καρτών για το άνοιγμα πορτών στους ξενώνες του κολυμβητηρίου .... του Δήμου ...., αντίστοιχα από την εκδότρια εταιρεία. Από τα ανωτέρω έγγραφα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι τεκμαίρεται πέραν πάσας αμφιβολίας η καλοπιστία της, δεδομένου ότι ήταν αδύνατο, ακόμα και από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, να διαπιστωθεί η αποδιδόμενη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, εικονικότητα (σχετ. 10).

Ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη :

**α)** Τις διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., από τις οποίες προκύπτει ότι ο εκδότης, ήτοι η «.....», είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, ήτοι, έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του και έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή,

**β)** το γεγονός ότι η εκδότρια εταιρεία, απασχόλησε προσωπικό, μόνο για την επίδικη χρήση 2006, όπως άλλωστε αποδεικνύεται τόσο από το ηλεκτρονικό σύστημα του TAXIS, όσο και από τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα ( Α4 και Α5).

**γ)** το αποδεικτικό υλικό, το οποίο προσκόμισε η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ότι κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια επιβεβαίωσης των αναγκών στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου εκδότη,

**δ)** τις προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, περί δυνατότητας του καλόπιστου λήπτη εικονικού, ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που κατέβαλε σε αυτό, ήτοι, ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστά, έχουν εκδοθεί και αναγράφουν τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ.,

**ε)** τις προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ.1097/2016, περί δυνατότητας άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, *που αφορά πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, ήτοι :*

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

**στ)** το γεγονός ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν, από την ελεγχόμενη πλήρως στην εκδότηρια και η αξία τους και ο αναλογούν Φ.Π.Α., μέσω επιταγής, ήτοι της Τράπεζας .....,

προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δύναται, στη φορολογία εισοδήματος, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της, τις δαπάνες ύψους 750,00 € που κατέβαλε για τη χρήση 2006 και δαπάνες ύψους 1.044,63 €, όπως προκύπτει από την με αριθμ. .../...-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., για τη χρήση 2008, ενώ στη φορολογία Φ.Π.Α., δύναται να εκπέσει από το φόρο εκροών, το Φ.Π.Α. εισροών που κατέβαλε, μόνο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, καθότι στην εν λόγω φορολογία τίθενται αυστηρότεροι κανόνες έκπτωσης του φόρου μεταξύ των οποίων και η ύπαρξη προσωπικού, το οποίο δεν διαθέτει για τη χρήση 2008.

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά στο πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπου στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., και στις περιπτώσεις των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές, ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, που επιτάσσει την επιβολή προστίμου στον λήπτη ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθ'ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 του ν. 2523/1997, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. .../...-**2017** ενδικοφανούς προσφυγής **της εταιρείας με την επωνυμία « – » με ΑΦΜ ...**, και συγκεκριμένα:

την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων ως ακολούθως:

α) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, επαναπροσδιορίζοντας τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας στο ύψος των δηλωθέντων, ήτοι, 24.164,10 €,

β) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, επαναπροσδιορίζοντας τις φορολογητέες εισροές στο ύψος των 1.260.016,94 €,

γ) της με αριθμ. ....-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

δ) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, επαναπροσδιορίζοντας τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας στο ύψος των 37.234,17 € (φορολογητέα κέρδη χρήσης 2.945,66 + λογιστικές διαφορές ελέγχου 34.288,51 €)

και την επικύρωση των :

α) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008,

β) της με αριθμ. .../...-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

γ) των με αριθμ. .../...-2016 και .../...2016 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006-31/12/2006 και 01/01/2008-31/12/2008, αντίστοιχα.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006**

**Υπ' αριθ. .../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2007**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                | ΠΟΣΑ<br>ΔΗΛΩΣΗΣ | ΠΟΣΑ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ   |
|--------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά                              | 24.164,40       | 24.914,40       | 24.164,40       |
| Φόρος που αναλογεί                                     | 7.007,67        | 7.225,18        | 7.007,67        |
| Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθ.εισόδημα από ακίνητα | 900,00          | 900,00          | 900,00          |
| <b>αθροισμα</b>                                        | <b>7.907,67</b> | <b>8.125,18</b> | <b>7.907,67</b> |
| Φόρος που προκαταβλήθηκε                               | 8.545,45        | 8.545,45        | 8.545,45        |

|                                                     |                 |                 |                 |
|-----------------------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Φόρος που παρακρατήθηκε                             | 1.217,36        | 1.217,36        | 1.217,36        |
| <b>σύνολο</b>                                       | <b>9.762,81</b> | <b>9.762,81</b> | <b>9.762,81</b> |
| Φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε με τον ν. 3697/2008 |                 | 217,51          |                 |
| <b>Πιστωτικό ποσό φόρου</b>                         | <b>1.855,14</b> | <b>1.855,14</b> | <b>1.855,14</b> |
| Προκαταβολή φόρου                                   | 3.922,62        | 3.922,62        | 3.922,62        |
| Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων | 326,34          | 326,34          | 326,34          |
| Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου            | 65,27           | 65,27           | 65,27           |
| Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου | 3,91            | 3,91            | 3,91            |
| <b>άθροισμα</b>                                     | <b>4.318,14</b> | <b>4.318,14</b> | <b>4.318,14</b> |
| <b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>                  | <b>2.463,00</b> | <b>2.463,00</b> | <b>2.463,00</b> |

**Υπ'αρ. .../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006**

|                                    | <b>Δήλωσης</b> | <b>ελέγχου</b> | <b>Απόφασης</b> |
|------------------------------------|----------------|----------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών           | 1.204.966,27   | 1.204.966,27   | 1.204.966,27    |
| Αξία φορολογητέων εισροών          | 1.260.016,94   | 1.259.266,94   | 1.260.016,94    |
| Φόρος εκροών                       | 117.212,59     | 117.212,59     | 117.212,59      |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών             | 137.682,36     | 137.539,86     | 137.682,36      |
| Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου           |                |                |                 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου           | 20.469,77      | 20.327,27      | 20.469,77       |
| Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση     | 20.469,77      | 20.327,27      | 20.469,77       |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%) |                |                |                 |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>         |                |                |                 |

Υπ'αρ. ..../-2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

|                                                                                                                    |       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997 λόγω υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2006 με ανακριβές περιεχόμενο | 0,00€ |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|

Υπ'αρ. ..../-2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

|                                                                                    |         |
|------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου (142,50 χ3) | 427,50€ |
|------------------------------------------------------------------------------------|---------|

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008

Υπ' αριθ. ..../....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/1/2008 – 31/12/2008)

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                                    | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ    | ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗΣ |
|----------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------------------|
| Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά                                                  | 2.945,66         | 38.278,80        | 37.234,17        | 34.288,51                    |
| Φόρος που αναλογεί                                                         | 736,42           | 9.569,70         | 9.308,54         | 8.572,12                     |
| Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθ.εισόδημα από ακίνητα (ποσού 25.400,00 €) | 736,42           | 736,42           | 762,00           | 25,58                        |
| <b>αθροισμα</b>                                                            | <b>1.472,84</b>  | <b>10.306,12</b> | <b>10.070,54</b> | <b>8.597,70</b>              |
| Φόρος που προκαταβλήθηκε                                                   | 6.992,71         | 6.992,71         | 6.992,71         | 0,00                         |
| Φόρος που παρακρατήθηκε                                                    | 3.666,15         | 3.666,15         | 3.666,15         | 0,00                         |
| <b>σύνολο</b>                                                              | <b>10.658,86</b> | <b>10.658,86</b> | <b>10.658,86</b> | <b>0,00</b>                  |
| <b>Διαφορά φόρου</b>                                                       | <b>-9.186,02</b> | <b>-352,74</b>   | <b>-588,32</b>   | <b>8.597,70</b>              |
| Προκαταβολή φόρου                                                          |                  |                  |                  |                              |
| Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση                                 | 315,29           | 315,29           | 315,29           | 0,00                         |

|                                          |                 |                  |                  |                  |
|------------------------------------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|
| ακινήτων                                 |                 |                  |                  |                  |
| Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | 63,06           | 63,06            | 63,06            | 0,00             |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας         |                 | 10.599,94        | 10.317,24        | 10.317,24        |
| <b>άθροισμα</b>                          | <b>378,35</b>   | <b>10.978,28</b> | <b>10.695,59</b> | <b>10.317,24</b> |
| <b>πιστωτικό ποσό για επιστροφή</b>      | <b>8.807,67</b> |                  |                  |                  |
| <b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>       |                 | <b>10.625,54</b> | <b>10.107,27</b> | <b>10.107,27</b> |
| <b>Ποσό επιστροφής βάσει δήλωσης</b>     |                 | 8.807,67         | 8.807,67         | 8.807,67         |
| <b>Τελικό χρεωστικό για βεβαίωση</b>     |                 | <b>19.433,21</b> | <b>18.914,94</b> | <b>18.914,94</b> |

Υπ'αρ. ..../-...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

|                                | Δήλωσης          | ελέγχου          | Απόφασης         |
|--------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών       | 1.993.226,45     | 1.993.226,45     | 1.993.226,45     |
| Αξία φορολογητέων εισροών      | 7.824.770,79     | 7.816,622,04     | 7.816,622,04     |
| Φόρος εκροών                   | 204.183,62       | 204.183,62       | 204.183,62       |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών         | 250.610,46       | 245.580,45       | 245.580,45       |
| Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου       | 46.426,84        | 41.396,83        | 41.396,83        |
| Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση | <b>46.426,84</b> | <b>41.396,83</b> | <b>41.396,83</b> |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>     |                  |                  |                  |

Υπ'αρ. ..../-...-2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

|                                                                                                                    |                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997 λόγω υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2008 με ανακριβές περιεχόμενο | <b>300,00€</b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|

Υπ'αρ. ..../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

|                                                                                         |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου<br>(1.548,26 χ3) | 4.644,78€ |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.