



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 10-10-2016

Αριθμός απόφασης:3396

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», «.....» με αντικείμενο εργασιών χονδρικό - λιανικό εμπόριο ποτών αναψυκτικών ζύθου & λοιπών συναφών ειδών, με Α.Φ.Μ. «.....» (Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου) που εδρεύει στο στη Ζάκυνθο, κατά των 1) της με αριθμό «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου: 1.1.2002 έως 31.12.2002), με την οποία καταλογίστηκε το ποσό φόρου των 110.743,97 ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ποσού 132892,76 ευρώ και σύνολο 243.636,73 ευρώ, 2) της με αριθμό «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) η οποία αφορά στο ίδιο ως άνω οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος: 1.1.2002 έως 31.12.2002), με την οποία καταλογίστηκε το ποσό Φ.Π.Α. των 109.150,68 ευρώ πλέον 130.980,81 ευρώ προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, και συνολικά 240.131,49 για καταβολή βάσει της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 31.03.2016 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ««.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 15-04-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Οι διαφορές φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και οι πρόσθετοι φόροι επί ανακριβούς υποβολής δηλώσεων προέκυψαν κατόπιν επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πύργου στο οικ. έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 01-01/31-12-2002), όπου διαπιστώθηκε η λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «.....» και από την εταιρεία «.....», της οποίας μοναδικό μέλος και διαχειριστής είναι το φυσικό πρόσωπο «.....». Οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι από 31-03-2016 εκθέσεις ελέγχου εκδόθηκαν στη συνέχεια επανάληψης διαδικασίας που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Πύργου στην συνέχεια της από «.....» απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πατρών (η οποία δημοσιεύτηκε 27-10-2015 και κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. 27-11-2015), με την οποία το δικαστήριο ακύρωσε το με αρ. «.....» οριστικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος και την με αρ. «.....» πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διότι δεν είχε τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου προς συμπλήρωση της διαπιστωμένης αυτής παράληψης συνέταξε κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999 και σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και τα κοινοποίησε στη προσφεύγουσα. Στην συνέχεια απαντήσεων στην ως άνω κλήση, οι οποίες δεν κρίθηκαν ικανοποιητικές και ικανές να ανατρέψουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου συντάχθηκαν οι από 31-3-2016 εκθέσεις, οι οποίες παραπέμπουν σε επισυναπτόμενες ως προς τις διαπιστώσεις, την φορολογητέα ύλη κλπ, στις από 28-3-2012 εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, ενώ ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Αφετηρία των διαπιστωθέντων παραβάσεων και του παρόντος καταλογισμού αποτέλεσε η από 20-6-2008 έκθεση ελέγχου εφαρμογής

των διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδος της ΥΠ.Ε.Ε. (Αρμόδιων υπαλλήλων «.....»), βάσει της οποίας καταλογίστηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ακολούθως διενεργήθηκε επανέλεγχος επί τη βάση νέων στοιχείων στην χρήση 2002 η οποία είχε περαιωθεί με το με αρ. «.....»/1 σημείωμα περαίωσης του ν.3259/2004.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} ισχυρισμός προσφυγής:

Ισχυρίζονται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και εισφορών για την επίμαχη χρήση έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος: 1.1.2002 έως 31.12.2002).

2^{ος} ισχυρισμός προσφυγής:

Ισχυρίζονται ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά διότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία έχουν πραγματοποιηθεί διότι τα εμπορεύματα και ο πάγιος εξοπλισμός, έχει χρησιμοποιηθεί και χρησιμοποιείται ακόμη και σήμερα από την εταιρεία τους. Ακόμη ισχυρίζονται ότι δεν μπορεί να θεμελιωθεί εικονικότητα όλων των προαναφερθέντων τιμολογίων διότι ακόμη και ήταν αληθείς οι λόγοι που επικαλείται η φορολογική αρχή δεν υπάρχει ευθύνη της εταιρείας τους, η οποία σε κάθε περίπτωση ήταν καλόπιστη λήπτρια των τιμολογίων αυτών αφού αναφέρονται σε υπαρκτές συναλλαγές, για την επιχειρηματική δραστηριότητα των εκδοτριών επιχειρήσεων, για τον τόπο εγκατάστασής τους, για τον όγκο των αγορών τους, για την μεταφορά των εμπορευμάτων και του πάγιου εξοπλισμού, για την τακτικότητα και συνέπεια των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Στην περίπτωση τους ισχυρίζονται ότι, αποδεδειγμένα βρίσκονταν σε καλή πίστη, αφού οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν κανονικά και δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως εικονικά τα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης λόγω της τυχόν κακής οικονομικής κατάστασης της ή της φορολογικής της αταξίας. Η φορολογική αρχή (ΥΠΕΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Δυτ. Ελλάδας) αναφέρει ότι α) από αυτοψία που έγινε στις 18/2/2005 στην έδρα του εκδότη των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί η επιχείρηση, β) με πρόσκληση στις 7/6/2004 δεν βρέθηκε ο διαχειριστής «.....», γ) ότι στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής της έδρας ή δήλωση διακοπής εργασιών, γ) η έδρα της εκδότριας επιχείρησης πρόκειται για το ίδιο γραφείο που στεγάζεται η ατομική επιχείρηση «.....». Και κατόπιν αυτών θεωρείται ανύπαρκτη η εκδότρια επιχείρηση και ανύπαρκτες οι συναλλαγές με την εταιρεία τους.

Όπως υποστηρίζουν, ο ισχυρισμός σύμφωνα με τον οποίο αποδίδεται εικονικότητα των επιδίκων τιμολογίων «επειδή η εκδότρια δεν είχε σε πλήρη τάξη τις τυπικές φορολογικές της υποχρεώσεις. (μητρώο, έδρα, κλπ)» είναι αστήριχτος και αναιτιολόγητος, άλλως εσφαλμένα και ελλιπώς αιτιολογημένος, διότι δεν ελέγχθηκε από τη φορολογική αρχή αν η επιχείρηση κατά το κρίσιμο χρόνο έκδοσης των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων, υφίστατο. Αλλά αυθαίρετα, αβασάνιστα και καταχρηστικά οδηγείται η φορολογική αρχή σε λανθασμένα

συμπεράσματα ότι δεν υφίστατο η εκδότρια επιχείρηση διότι ... δύο και τρία χρόνια μετά δεν υπάρχει στην έδρα της. Υποστηρίζουν ότι, η φορολογική αρχή δεν ερευνήσε αν ο διαχειριστής της εκδότριας επιχείρησης βρισκόταν ή βρίσκεται εν ζωή ή αν νοσούσε ή νοσεί από κάποια σοβαρή νόσο ή αν υπάρχουν ή υπήρξαν οικονομικά προβλήματα της επιχείρησης του και είχε ή έχει εγκαταλείψει την ενεργό επιχειρηματική δράση ή αν συμβαίνει οτιδήποτε άλλο που εμπόδιζε την επιχειρηματική δράση της επιχείρησης κατά το χρόνο της αυτοψίας και κατά το χρόνο προσκόμισης της πρόσκλησης.

Ισχυρίζονται ακόμα ότι κατά την συναλλαγή δεν μεταβήκανε στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης στην Αθήνα. Γνωρίσανε τον εκδότη των προαναφερθέντων τιμολογίων από πληροφορίες που είχαν από άλλους εμπόρους και η επικοινωνία με αυτόν ήταν τηλεφωνική. Οι προτάσεις του διαχειριστή της εκδότριας επιχείρησης για τον πάγιο εξοπλισμό ήταν συμφέρουσες και τον προσκάλεσαν να έρθει στη Ζάκυνθο να εποπτεύσει το χώρο και να κάνει ανάλογη προσφορά. Ο εκδότης των προαναφερθέντων τιμολογίων έστειλε εκπρόσωπο- τεχνικό της εταιρείας στην έδρα της εταιρείας τους ο οποίος μετά από αυτοψία του χώρου και δικές τους υποδείξεις για την κατασκευή χώρου για τις επαγγελματικές τους ανάγκες, τους γνωστοποίησε την προσφορά της εταιρείας, την οποία έκριναν ως συμφέρουσα και συμφώνησαν για την κατασκευή της αποθήκης. Η αποστολή του πάγιου εξοπλισμού με δικό του μεταφορικό μέσο ήταν άμεση και ο οποίος συνοδευόταν με ένα τετραμελές συνεργείο τεχνιτών και εργατών για την συναρμολόγηση του. Η αποθήκη τους ήταν έτοιμη σε μικρό χρονικό διάστημα και την οποία χρησιμοποίησαν άμεσα για τις επαγγελματικές τους ανάγκες.

Επίσης ισχυρίζονται ότι η εκδότρια εταιρεία δεν είναι συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις δεν την καθιστά ανύπαρκτη ώστε κατόπιν να χαρακτηρίζονται και οι συναλλαγές με την εταιρεία τους ανύπαρκτες.

Τέλος ισχυρίζονται ότι ο πάγιος εξοπλισμός που περιγράφεται στα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία περιήλθε στη κατοχή της εταιρείας τους και τα οποία αν είχε γίνει ο απαιτούμενος και ενδεδειγμένος έλεγχος θα αποδεικνύονταν ότι έχει κατασκευαστεί αποθήκη διαστάσεων 50 μ. X 20 μ. με ύψος 9 μέτρων, σκεπασμένη με θερμομονωτικό πάνελ, με δύο αυτόματες ηλεκτρονικές πόρτες βιομηχανικού τύπου και εντός αυτής υπάρχουν παλετοθήκες τριών ορόφων.

Εν κατακλείδι υποστηρίζουν ότι ο πάγιος εξοπλισμός που αναφέρουν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και τα στοιχεία αυτά δεν είναι εικονικά διότι αγαθά χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της εταιρείας τους και η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την εικονικότητα αλλά αυθαίρετα αναφέρει ότι τα στοιχεία είναι εικονικά διότι δήθεν η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη. Ισχυρίζονται ακόμη ότι δεν μπορούν να αποδείξουν το αυτονόητο, ότι δηλ. έχουν εξοφλήσει τα τιμολόγια αυτά, εν μέρει με επιταγές δικές τους και πελατών τους καθώς και με μετρητά, διότι εξαιτίας ακριβώς της περαίωσης που απεδέχθησαν για το επίδικο έτος, δεν κράτησαν τα στοιχεία αυτά που αποδεικνύουν τις τραπεζικές συναλλαγές αξιολογικών, και είναι αδύνατος μέσα στο κυκλώνα των συναλλαγών τους να ανατρέξουν προς ανεύρεσή τους στα τραπεζικά ιδρύματα.

Επί του 1^{ου} ισχυρισμού (παραγραφή)

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», έγινε δεκτό μεταξύ άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.[2753/1999](#). 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.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).** Και να 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).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση

συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/[ΠΟΛ.1099/27.4.1994](#) υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του Ν.[2198/1994](#).

Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), **το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.**

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία **κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).**

III. Ενόψει των ανωτέρω, προσήκει η απάντηση ότι, κατά την έννοια των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.[2238/1994](#) και 39, παρ. 3 του Ν.[1642/1986](#), τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.»

Επειδή εν προκειμένω κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, α) η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την χρήση 2002 αποδεχόμενη το με αρ. σημείωμα περαίωσης του ν.3259/2004 και β) τα «συμπληρωματικά στοιχεία» εν προκειμένω εικονικά φορολογικά στοιχεία προέκυψαν μεταγενέστερα από έλεγχο τρίτης Υπηρεσίας, και συγκεκριμένα η από 20-6-2008 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδος της ΥΠ.Ε.Ε. (Αρμόδιων υπαλλήλων και), κατά συνέπεια κρίνεται ως νόμιμος ο επανέλεγχος με βάση τα ληφθέντα στοιχεία αυτά **καθώς έχουν τις νόμιμες προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή

συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι , αρχικό φύλλο ελέγχου (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου» ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για την χρήση 2002 το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν την 31-12-2013 και εντός της προθεσμίας αυτής εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το με αρ. «.....» οριστικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος και την με αρ. «.....» πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. από την τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου. Εν συνεχεία στην συνέχεια προσφυγής κατά των πράξεων αυτών που κατέθεσε η προσφεύγουσα την 4-6-2012, με αρ. κατάθεσης/5-6-2012, εκδόθηκε η από απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πατρών (η οποία δημοσιεύτηκε 27-10-2015 και κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. 27-11-2015), με την οποία ακυρώθηκαν οι παραπάνω πράξεις για τη μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης και ανέπεμψε τις υποθέσεις στην Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος αυτός.

Ο αρμόδιος πλέον προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, κατ' εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, εντός της προθεσμίας του έτους από την κοινοποίηση της με αρ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πατρών, κάλυψε την τυπική πλημμέλεια κατ' εφαρμογή της ως άνω δικαστικής απόφασης και ακολούθως εξέδωσε και κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις (έκδοση 31-3-2016 και κοιν/ση 15-04-2016). Κατά συνέπεια αβάσιμος προκύπτει ο προβαλλόμενος λόγος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Επί του 2^{ου} ισχυρισμού

Ο έλεγχος και οι συνταχθείσες από 31.03.2016 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. που συντάχθηκαν στην συνέχεια της θεραπείας της τυπικής πλημμέλειας της μη σύνταξης και κοινοποίησης κλήσης προς ακρόαση, εν προκειμένω βασίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των από 28-3-2012 εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου και της από 20-6-2008 έκθεσης ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτ. Ελλάδας της ΥΠΕΕ, της οποίας το πόρισμα υιοθέτησε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου όπου και συνέταξε τις από 28-3-2012 οικίες εκθέσεις επανελέγχου φόρου εισοδήματος και επανελέγχου Φ.Π.Α.. Επειδή για τις διαπιστώσεις αυτές σε βάρος της προσφεύγουσας όσον αφορά τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή η οποία δεν έχει ακόμα εκδικαστεί.

Επειδή με βάση τα παρατιθέμενα στην παραπάνω έκθεση στοιχεία η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό παραβάσεων στην προσφεύγουσα, ως λήπτρια των εικονικών στοιχείων εκδότη «.....» η οποία κρίθηκε ως συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση (σελ. 11 έκθεσης ΥΠ.Ε.Ε.) και τα εκδοθέντα από αυτή στοιχεία ως εικονικά στο σύνολό τους, καθώς και για την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδότη «.....» της οποίας μοναδικό μέλος και διαχειριστής είναι το φυσικό πρόσωπο «.....» η οποία και αυτή κρίθηκε ως συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση (σελ. 13 έκθεσης ΥΠ.Ε.Ε.) και τα εκδοθέντα από αυτή στοιχεία ως εικονικά στο σύνολό τους, ενώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2523/97 (σχετική η απόφαση του Σ.τ.Ε. με αριθμό 116/2013) τα παρατιθέμενα στοιχεία κρίθηκαν επαρκή από την φορολογική αρχή προκειμένου και ο λήπτης προσφεύγων να χαρακτηριστεί ως κακόπιστος, καθώς όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ν.2523/1997 θεσπίζει για τις περιπτώσεις αυτές διοικητικές (πρόστιμα) και ποινικές κυρώσεις. «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 ...Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή...». Σύμφωνα δε με το άρθρο 5 παρ.10 περ. β ν.2523/1997 «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψη εικονικών καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά

πενήντα τοις εκατό. Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος νομίμως βασίστηκε στα συμπεράσματα **και τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από 20-6-2008 έκθεσης ελέγχου** της ΥΠΕΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Δυτ. Ελλάδας και προέβη στην τεκμηρίωση της εικονικότητας των συναλλαγών αναφέροντας στην οικεία έκθεση όλα τα στοιχεία εκείνα που στοιχειοθετούν την συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτών. Συνεπεία των διαπιστώσεων αυτών, **υφίσταται νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.** Εν συνεχεία όμως η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο στην συνέχεια της κλήσης της προς ακρόαση, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή της προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πρόκειται περί νομίμων, μη εικονικών, εμπορικών συναλλαγών, για τις οποίες λειτούργησε καλή τη πίστη, συναλλασσόμενη με τον φερόμενο εκδότη στον οποίον και κατέβαλλε την αξία των τιμολογίων με τραπεζικά μέσα ή εφόσον δεν απαιτείται από την νομοθεσία (άρθρο 18 παρ. 2 Κ.Β.Σ.), **με άλλα μέσα που όμως να αποδεικνύουν τα πρόσωπα που πράγματι συναλλάχθηκαν.** Κατά συνέπεια διαπιστώνεται ΠΛΗΡΗΣ ΑΔΥΝΑΜΙΑ απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών με τους ως άνω εκδότες από την λήπτρια επιχείρηση **η οποία δεδομένης της φορολογικής ανυπαρξίας των εκδοτών φέρει εκείνη πλέον το βάρος της απόδειξης προκειμένου να χαρακτηριστεί ως καλόπιστη.**

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Α' 151) ορίζει στο άρθρο 31, το οποίο εφαρμόζεται και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, κατ' άρθρα 101 και 105 του ίδιου Κώδικα, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν τα γενικά έξοδα διαχείρισης, δηλαδή οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης (παρ. 1, εδ. α), υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό των εξόδων αυτών έχει αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης. Εξάλλου, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ. 186/1992, Α' 84) προβλέπει στο άρθρο 12 τα εξής: "1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. 2.... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. 10.... 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο... Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως

είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση. 12....".

Επειδή, όταν δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης της επιχείρησης είναι τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από άλλον επιτηδευματία, επειδή ως εικονικές δαπάνες ορθά η φορολογική αρχή δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση (εισόδημα και Φ.Π.Α.), εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία (τα οποία αναλυτικά εν προκειμένω παρατίθενται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των από 31-3-2016 εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. Πύργου αλλά και της από 20-6-2008 έκθεσης ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτ. Ελλάδας της ΥΠΕΕ, μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (Σ.τ.Ε. 1823/1994, Σ.τ.Ε. 141/1993). Άλλωστε προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. είναι, βάσει του άρθρου 32 παρ. 1 β του κώδικα Φ.Π.Α., ο υποκείμενος να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο.

Επιπλέον σύμφωνα με την προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1097/ Αθήνα, 4/7/2016 του Γ.Γ.Δ.Ε. με την οποία έγινε αποδεκτή η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., αποσαφηνίστηκε ότι: «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 η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του Φ.Π.Α. υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Ως προς την φορολογία Εισοδήματος, σύμφωνα με το πρώτο ερώτημα της γνωμοδότησης του ΝΣΚ 170/2014, η οποία έχει γίνει αποδεκτή την 21-7-2014 από την Γ.Γ.Δ.Ε. «Α. Κατά το ως άνω άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, «των γενικών εξόδων διαχείρισης». Ως τέτοια νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού, για τον οποίον διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην

αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2963/2013, 1151/2012, 1602/2011, 3690/1997 επταμ., κ.α.), δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή ή στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, 650/2005, 2552/2004 κ.α.). Ήδη, ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), στο προαναφερθέν άρθρο 22, ορίζει ως προϋποθέσεις, για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, εκτός από την πραγματοποίηση αυτών προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και το γεγονός ότι οι δαπάνες αυτές αντιστοιχούν σε **πραγματική** συναλλαγή ως και ότι έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ... Από το υπό στοιχ. Ια' 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 πρόσωπο¹, 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, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).**

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 έσοδα 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.»

Εν προκειμένω επειδή τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά - μη νόμιμα εκδοθέντα από συναλλακτικά ανύπαρκτα πρόσωπα και δεν απεδείχθη η καλή πίστη της προσφεύγουσας λήπτριας αυτών, συνεπώς δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης για τα στοιχεία αυτά ως προς την δαπάνη (εισόδημα) και το Φ.Π.Α. (ΠΟΛ. 170/2014 ΠΟΛ.1097/2016, ΠΟΛ 1225/2001 & ΝΣΚ 685/2000 Ν.Σ.Κ. 134/2016).

Περαιτέρω επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του ΠΔ. 186/1992 κωδικοποιημένο σύμφωνα με τον Ν. 2753/1999 «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρ. 10 του παρόντος Κώδικα και της [παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992](#) (ΦΕΚ 113 Α'), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή

αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται. Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4, ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας. Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία και εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Οι διατάξεις των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου 30 ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας.» με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι «4. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευτικά 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, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.» . Από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του φορολογικού ελέγχου προκύπτει ότι η κρίση των βιβλίων ως «ανακριβών» που είχε ως συνέπεια το εξωλογιστικό προσδιορισμό για την διαχειριστική 01/01-31/12/2002 κρίθηκε επί τη βάσει των οκτώ εικονικών ληφθέντων στοιχείων εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 100.329,68 ευρώ και των δέκα έξι ληφθέντων στοιχείων εκδότη «.....» συνολικής καθαρής αξίας 187.088,40 ευρώ των οποίων το ύψος είναι σε ποσοστό 5,5% (όριο άρθρου 30 παρ. 7 Κ.Β.Σ. 2%) επί των ακαθαρίστων εσόδων και σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά. (Σχετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994), Κατά συνέπεια νόμιμη και απολύτως αιτιολογημένη είναι η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

Κατά συνέπεια η κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στην διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2002 πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7 του ΠΔ.186/1992 και κατά συνέπεια επικυρώνεται ο κατ' έλεγχο εξωλογιστικός, καθώς και ο λογιστικός προσδιορισμός που έκρινε τα επίμαχα είκοσι τέσσερα στοιχεία καθαρής αξίας 287.418,08€ στην χρήση 2002 ως λογιστικές διαφορές εισοδήματος, εφαρμοζομένου του μεγαλύτερου εξωλογιστικού στην διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2002 με προσδιορισθέντα κέρδη 472.847,62 ευρώ, καθώς και μη έκπτωση του Φ.Π.Α. των συγκεκριμένων παραπάνω εικονικών μη νομίμων φορολογικών στοιχείων.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφθεί η απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για όλους τους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογία Εισοδήματος

οικ. έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 1-1/31-12-2002)	ευρώ
Κέρδη δήλωσης	8.551,96
Κέρδη ελέγχου	472.847,62
Κέρδη φορολογητέα παρούσης	472.847,62
Διαφορά φόρου	110.743,97
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 (όριο 120%)	132.892,76
Σύνολο για καταβολή	243.636,73

Φ.Π.Α.

Διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2002	Αξία	Φόρος -Ευρώ
Αξία φορολογητέων εκροών ελέγχου	5.910.595,30	839.273,49
Αξία φορολογητέων εισροών ελέγχου	4.825.116,92	730.122,81
Αξία φορολογητέων εκροών Δ.Ε.Δ.	5.910.595,30	839.273,49
Αξία φορολογητέων εισροών Δ.Ε.Δ.	4.825.116,92	730.122,81
Χρεωστικό Υπόλοιπο Δ.Ε.Δ.		109.150,68
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 (όριο 120%)		130.980,81
Σύνολο για καταβολή		240.131,49

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).