



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/04/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 853

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...», με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα (με διανομή ή όχι), με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού ... αριθ. 1 -Τ.Κ. 546 30, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό .../.../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 14/05/2007-31/12/2008 και β) της με αριθμό .../.../31-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, γ) της με αριθμό .../.../31-10-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου

14/05/2007-31/12/2008 και δ) της με αριθμό .../.../31-10-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **11/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. .../.../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 14/05/2007-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 39.307,92 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 36.296,93 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 75.604,85 €.

-Με την υπ' αριθ. .../.../31-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 46.046,20 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 42.519,06 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 88.565,26 €.

-Με την υπ' αριθ. .../.../31-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 (πρώην άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 14/05/2007-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, πρόστιμο ύψους 19.653,96 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση δεκαοκτώ (18) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 206.884,00 € πλέον ΦΠΑ 39.307,92 €.

-Με την υπ' αριθ. .../.../31-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 (πρώην άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, πρόστιμο ύψους 17.491,40 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση ένδεκα (11) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 184.120,00 € πλέον ΦΠΑ 34.982,80 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στις διαχειριστικές περιόδους 14/05/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, από την Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994 και τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 195/2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Αιτία επανελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. .../22-11-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2002 έως και 2010, έλαβε από διάφορες επιχειρήσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία και εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, προς πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία. Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα εταιρία περιορισμένης ευθύνης φέρεται να έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007-31/12/2007 τέσσερα (4) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, καθαρής αξίας 54.054,00 € πλέον ΦΠΑ 10.270,26 €, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 δεκατέσσερα (14) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, καθαρής αξίας 152.830,00 € πλέον ΦΠΑ 29.037,66 € και κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 ένδεκα (11) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, καθαρής αξίας 184.120,00 € πλέον ΦΠΑ 34.982,80 €, όπως απεικονίζονται στους ακόλουθους πίνακες:

Διαχειριστική περίοδος 14/05/2007-31/12/2007

ΕΚΔΟΤΗΣ «... ΟΕ» - ΑΦΜ ...

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ .../29.09.07	5.040,00	957,60	Πρωθητικές Ενέργειες ...
2	ΤΠΥ .../31.10.07	8.904,00	1.691,76	Πρωθητικά
3	ΤΠΥ .../30.11.07	11.256,00	2.138,64	Πρωθητικά ...
4	ΤΠΥ .../31.12.07	28.854,00	5.482,26	Μέρος προεργασίας και εκτέλεση πρωθητικής ...
	ΣΥΝΟΛΟ	54.054,00	10.270,26	

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

ΕΚΔΟΤΗΣ «... ΟΕ» - ΑΦΜ ...

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ .../30.01.08	4.988,00	947,72	Υπηρεσίες προώθησης ...

2	ΤΠΥ .../28.02.08	6.450,00	1.225,50	Υπηρεσίες προώθησης ...
3	ΤΠΥ .../31.03.08	9.460,00	1.797,40	Πρωθητικές ...
4	ΤΠΥ .../30.04.08	8.041,00	1.527,79	Πρωθητικές ...
5	ΤΠΥ .../30.05.08	12.040,00	2.287,60	Πρωθητικά ...
6	ΤΠΥ .../30.06.08	13.416,00	2.549,04	Πρωθητικές ...
7	ΤΠΥ .../31.07.08	11.352,00	2.156,88	Πρωθητικά ...
8	ΤΠΥ .../29.08.08	12.169,00	2.312,11	Πρωθητικά ...
9	ΤΠΥ .../18.09.08	9.625,00	1.828,75	Υπηρεσίες προώθησης...
10	ΤΠΥ .../30.09.08	11.352,00	2.156,88	Υπηρεσίες προώθησης...
11	ΤΠΥ .../30.10.08	18.146,00	3.447,74	Πρωθήσεις ...
12	ΤΠΥ .../01.11.08	13.953,00	2.651,07	Υπηρεσίες προώθησης ...
13	ΤΠΥ .../30.12.08	17.716,00	3.366,00	Υπηρεσίες προώθησης ...
14	ΤΠΥ .../31.12.08	4.122,00	783,18	Υπηρεσίες προώθησης ...
	ΣΥΝΟΛΟ	152.830,00	29.037,66	

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

ΕΚΔΟΤΗΣ «... ΟΕ» - ΑΦΜ ...

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ .../30.01.09	12.408,00	2.357,52	Πρωθητικά προγράμματα ...
2	ΤΠΥ .../28.02.09	6.020,00	1.143,80	Πρωθητικές Ενέργειες ...
3	ΤΠΥ .../31.03.09	13.330,00	2.532,70	Πρωθητικά προγράμματα ...
4	ΤΠΥ .../30.04.09	11.782,00	2.238,58	Πρωθητικά προγράμματα ...
5	ΤΠΥ .../30.05.09	13.244,00	2.516,36	Πρωθητικά προγράμματα ...
6	ΤΠΥ .../30.06.09	15.308,00	2.908,52	Πρωθητικά προγράμματα ...
7	ΤΠΥ .../31.07.09	28.248,00	5.367,12	Πρωθητικά προγράμματα ...
8	ΤΠΥ .../28.08.09	14.168,00	2.691,92	Πρωθητικές ενέργειες ...
9	ΤΠΥ .../30.09.09	27.368,00	5.199,92	Πρωθητικές ενέργειες ...
10	ΤΠΥ .../30.10.09	22.532,00	4.281,08	Πρωθητικές ενέργειες ...
11	ΤΠΥ .../30.11.09	19.712,00	3.745,28	Πρωθητικές ενέργειες ...
	ΣΥΝΟΛΟ	184.120,00	34.982,80	

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν τη μερική εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσε η επιχείρηση «... ΟΕ» με ΑΦΜ ..., τόσο προς την προσφεύγουσα, όσο και

προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρία έχει περαιώσει τα υπό κρίση οικ. έτη 2009 και 2010 (διαχειριστικές περιόδους 14/05/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 αποδεχόμενη το υπ' αριθ. .../1/07-12-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, το οποίο και εξόφλησε.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με συμπληρωματικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92, λόγω του είδους των παραβάσεων και της έκτασης αυτών, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Επιπροσθέτως η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ. πρωτ. .../28-09-2018 ενδικοφανή προσφυγή κατά: α) της με αριθμό .../.../11-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 14/05/2007-31/12/2008 και β) της με αριθμό .../.../11-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό .../28-01-2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών-Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης και με την οποία τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, αφού η αποδιδόμενη εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, για τα έτη 2008 και 2009, ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρ. 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994 και αρθρ. 9 παρ. 5 Ν. 2523/1997. (σχετ. ΣτΕ 1738/2017, ΠΟΛ 1192/2017, ΣτΕ 172/2018). Με βάση την εντελώς πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ, η εξαιρετική 10ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων επανελέγχου κατ' αρθρ. 84 παρ. 4 ν. 2238/1994, προϋποθέτει οπωσδήποτε (μεταξύ άλλων) την ύπαρξη νέων, συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια της περ. α΄ της παρ. 2 αρθρ. 68 ν. 2238/1994, σύμφωνα και με τα κρίσιμα εν προκειμένω συμπεράσματα των με αριθμ. 2934/2017 & 2935/2017 αποφάσεων του Β΄ Τμήματος (Επταμελούς Σύθεσης) ΣτΕ (σκ. 11, 12), με τις οποίες επικυρώθηκαν οι αποφάσεις ΔΕΦΑΘ 3820

& 3821/2016 (Τμήμα 1^ο Τριμελές). Σε καμία απολύτως περίπτωση και υπό καμία απολύτως εκδοχή, δεν συνιστούν «νέα» στοιχεία τα επίμαχα τιμολόγια των υπό κρίση ετών, με εκδότρια την εταιρία «... ΟΕ» που καθόλα νόμιμα έλαβε και καταχώρισε η προσφεύγουσα για πραγματοποιηθείσες στο σύνολό τους συναλλαγές. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, λόγω έκδοσης της υπ' αριθ. .../2018 εντολής ελέγχου, με σκοπό τη θεμελίωση δικαιώματος ελέγχου καθ' υπέρβαση της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994.

- 2) Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων και προβαλλόμενες αιτιάσεις/ισχυρισμοί προς τον σκοπό της επανεξέτασης – ακύρωσης – άλλως μεταρρύθμισής τους. Αντιφατικότητα των αιτιολογιών των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου. Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και εσφαλμένη εφαρμογή των διδαγμάτων της κοινής λογικής και της συναλλακτικής πείρας. Για τη θεμελίωση, της λήψης των φερόμενων ως μερικώς εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα, ο έλεγχος επικαλείται την εν γένει συμπεριφορά της εκδότριας, την έλλειψη προσωπικού της, την απουσία πάγιου εξοπλισμού και υλικοτεχνικής υποδομής (ενδεικτικά αναφερόμενης της ικανότητάς της για κατασκευή μακετών), καθώς και τη μη καταβολή τέλους διαφήμισης. Το σύνολο, όμως, αυτό των διαπιστώσεων ουδόλως επαληθεύεται στη δική της περίπτωση. Η φερόμενη ως εκδότρια «... ΟΕ» α) ενεργούσε ως υπεργολάβος της, βάσει σύμβασης, στην οποία ήταν ρητά καθορισμένο το ποσό της χρέωσης των ημερομισθίων που παρείχαν οι δικοί της εργαζόμενοι (ανεξάρτητα εάν αυτή είχε επιλέξει να μην τους ασφαλίσει). Επιπλέον, κάθε τιμολόγιο που εξέδιδε για την υπηρεσία που παρείχε συνοδευόταν από καρτέλα υπολογισμού των ημερομισθίων που είχαν παρασχεθεί, κατά τρόπο που να μην επιδέχεται αμφισβήτηση το τελικό τιμολογηθέν ποσό. β) Της παρείχε υπηρεσίες μόνον εντός της πόλης της Θεσσαλονίκης (καθώς στην υπόλοιπη Βόρεια Ελλάδα είχαν αντίστοιχες συνεργασίες με άλλους υπεργολάβους), γ) ουδέποτε την τιμολόγησε στη βάση αριθμού φυλλαδίων που διένειμε και δ) ουδέποτε εκτέλεσε για την προσφεύγουσα εργασίες εκτύπωσης, σχεδιασμού φακέλων, σελιδοποίησης, επεξεργασίας υλικού κτλ. Ο παρών έλεγχος αγνοώντας πλήρως την αδυναμία ταυτοποίησης της συναλλακτικής τακτικής της εκδότριας στη συνεργασία της με την προσφεύγουσα, θεωρεί εκ των προτέρων μερικώς εικονικές τις συναλλαγές με αυτήν, αποδέχεται όμως ότι η υπηρεσία όντως παρασχέθηκε στον εκάστοτε κύριο του έργου, δεδομένου ότι αυτή δεν είχε το απαραίτητο προσωπικό για να ανταποκριθούμε στον όγκο των έργων που είχε αναλάβει και ότι σε κάθε περίπτωση υπήρχε συνεργασία μεταξύ της προσφεύγουσας και της φερόμενης ως εκδότριας εικονικών στοιχείων. Ο παρών έλεγχος, στηριζόμενος στην πληροφοριακή έκθεση, και αγνοώντας το σύνολο των εγγράφων και στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, εκ των οποίων αποδεικνύεται ότι τα φερόμενα ως μερικώς εικονικά στοιχεία αφορούν υπηρεσίες που αποδεδειγμένα παρασχέθηκαν, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων σε βάρος της. Τα μόνα στοιχεία που αφορούν στην προσφεύγουσα είναι τα επίμαχα τιμολόγια, τα ιδιωτικά συμφωνητικά, οι καρτέλες πελάτη, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, οι δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τα οποία αφενός, βρίσκονταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής και δεν προέκυψαν εκ των υστέρων, και

αφετέρου, αφορούν σε υπαρκτές στο σύνολό τους συναλλαγές, χωρίς, μάλιστα, να αμφισβητείται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ακόμη και από τον ίδιο το φορολογικό έλεγχο, αφενός η εκτέλεση όλων των συναλλαγών με τους κυρίους των έργων αφετέρου η αδυναμία της προσφεύγουσας να εκτελέσει με τα δικά της μέσα τα έργα αυτά. Όσον αφορά δε στον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων, είναι χαρακτηριστικό ότι αφενός η φορολογική αρχή ουδέποτε ζήτησε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών για να διαπιστώσει εάν έστω και το παραμικρό ποσό επέστρεψε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας ή των εταίρων της, αφετέρου το σύνολο των επιταγών αυτών ήταν ανέκαθεν στη διάθεσή της, διότι οι αριθμοί τους αναγράφονται στην τηρηθείσα καρτέλα λογαριασμού πελάτη. Ο έλεγχος, όπως και κατωτέρω θα αποδειχθεί, μετατρέπει μία υπόθεση κατάφωρης παραβίασης της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας από την προμηθεύτριά της «... ΟΕ» σε υπόθεση φοροδιαφυγής, καταρχήν για την εν λόγω εταιρία, αλλά και για την προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι η ως άνω εκδότρια, υπό τη διαχείριση του κ. ... - σε βάρος του οποίου ατομικά, αλλά και ως εμφανούς και αφανούς διαχειριστή άλλων επιχειρήσεων, έχουν διαπιστωθεί φορολογικές παραβάσεις – είχε ως πρακτική την έκδοση εικονικών τιμολογίων, η πρακτική αυτή δεν συνεπάγεται αυτομάτως και συλλήβδην την εικονικότητα (υπό τη μορφή της μερικής εικονικότητας απροσδιορίστου αξίας) του συνόλου των συναλλαγών της, αλλά κάθε περίπτωση θα πρέπει να ελέγχεται με βάση τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της. Διαφορετικά, αν δηλαδή μία έκθεση ελέγχου ως προς τον εκδότη εικονικών τιμολογίων η οποία αναφέρεται στην από μέρους του έκδοσης τιμολογίων με μερική εικονική αξία, αποτελούσε θέσφατο και συμπάρεσυρε άνευ ετέρου και αδιακρίτως δυσμενείς φορολογικές συνέπειες και για τους λήπτες των (φερόμενων ως μερικώς) εικονικών τιμολογίων, δεν θα απαιτείτο εκ του νόμου η διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει εμπειριστατωμένα συμπεράσματα, και ως προς κάθε λήπτη τιμολογίου. Είναι προφανές ότι η «... ΟΕ» δεν μπορούσε να παρέχει καμία σχεδόν από τις υπηρεσίες που εμφανιζόταν να έχει παράσχει βάσει των εκδοθέντων από αυτή κατά τα επίμαχα έτη τιμολογίων, όχι μόνο ως προς την εταιρία μας, αλλά και προς το σύνολο των πελατών της. Ο ίδιος, όμως, ο έλεγχος, καταλογίζοντας στην «... ΟΕ» έκδοση μερικώς εικονικών τιμολογίων με απροσδιόριστη αξία εικονικότητας, παραδέχεται την από μέρους της παροχή έστω και εν μέρει των περιγραφόμενων στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία υπηρεσιών. Και είναι βέβαιο ότι η «... ΟΕ» δεν θα μπορούσε να παρέχει οποιοδήποτε τμήμα (πλην το σχεδόν μηδαμινό) με 1-4 υπαλλήλους (κατά τις παραδοχές του ελέγχου με 0-2 υπαλλήλους). Καθίσταται, βέβαιο, επομένως, από την ίδια τη λογική εκτίμηση των θέσεων του ελέγχου, ότι η «... ΟΕ» απασχολούσε προσωπικό υπό την έννοια της «μαύρης εργασίας». Η μη αποδοχή της θέσης ότι η «... ΟΕ» απασχολούσε αδήλωτο προσωπικό, θα έπρεπε να οδηγήσει στη θεώρηση του συνόλου των εκδοθέντων από αυτήν τιμολογίων ως εικονικών, καθώς με το μηδαμινό (και αυτό «εικονικό») προσωπικό που δέχεται ο έλεγχος ότι διαθέτε η εν λόγω εταιρία, δεν θα μπορούσε να παράσχει καμία από τις συνολικά παρασχεθείσες από μέρους της υπηρεσίες. Αυτό δεν το πράττει ο έλεγχος ακριβώς γιατί και ο ίδιος δεν μπορεί να μην αναγνωρίσει τελικά την ανάγκη της

προσφεύγουσας για τη λήψη υπηρεσιών από την «... ΟΕ». Η εκδότρια, κατέγραφε – κατά την παραδοχή των συμπερασμάτων της έκθεσης της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. – εικονικές δαπάνες, ακριβώς για να μειώσει τα καθαρά της κέρδη, δεδομένου ότι (λόγω της πρακτικής της απασχόλησης αδήλωτου προσωπικού) δεν διέθετε επαρκή έξοδα. όπως προκύπτει και από τα επίδικα τιμολόγια. Οι υπηρεσίες που λάμβανε από την εκδότρια η προσφεύγουσα, αφορούσαν αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών προώθησης και όχι τη διανομή φυλλαδίων, και αυτές οι υπηρεσίες αφορούσαν μόνο την πόλη της Θεσσαλονίκης. Όπως και ο έλεγχος δέχεται, σε πόλεις εκτός Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα διέθετε ένα πολύ ικανοποιητικό δίκτυο ντόπιων συνεργατών, οι οποίοι της παρείχαν αντίστοιχες υπηρεσίες στις περιοχές της έδρας τους και φυσικά, σε σχετικά συμφερότερες τιμές σε σχέση με αυτές που θα της προσέφερε η «... ΟΕ», η οποία θα επιβαρυνόταν και με έξοδα μετακίνησης κ.λ.π. Αυτή ήταν και η λογική στην οποία η προσφεύγουσα ανέπτυξε δίκτυο συνεργατών σε όλες τις μεγάλες πόλεις όπου μπορεί να δραστηριοποιείτο. Συνεπώς, κάθε εύρημα του ελέγχου που αφορά τη συμπεριφορά της «... ΟΕ» αναφορικά με την παροχή υπηρεσιών διανομής και την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας εκτός της πόλης της Θεσσαλονίκης δεν αφορά την προσφεύγουσα. Η συνεργασία της με την «... ΟΕ» ξεκίνησε τον 9/2007 με την υπογραφή του από 1/9/2007, νόμιμα θεωρηθέντος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ιδιωτικού συμφωνητικού (Σχ. 3). Με το εν λόγω συμφωνητικό η «... ΟΕ» ανέλαβε ως υπεργολάβος να διαθέσει πωλήτριες, διανεμήτριες, merchandisers, επόπτες καταγραφείς, υπαλλήλους βοηθητικών υπηρεσιών για έρευνα αγοράς, με σκοπό την κάλυψη των αναγκών της προσφεύγουσας έναντι των πελατών της. Ως ημερήσια αμοιβή, ήτοι ελάχιστη αμοιβή έκαστου παρασχεθησόμενου από την υπεργολάβο ημερομισθίου, ορίστηκε το ποσό των 42 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 19%. Αντίστοιχα συμφωνητικά συνήφθησαν και στα έτη 2008-2010 αντίστοιχα με την «... ΟΕ», επίσης νομίμως θεωρημένα (Σχ. 4, 5 και 6). Αναφορικά με την αιτίαση του ελέγχου ότι τα εν λόγω συμφωνητικά είναι αόριστα κατά περιεχόμενο, καθώς δεν αναγράφεται ο τόπος των παρεχόμενων υπηρεσιών, δεν υπάρχει αναλυτικός τιμοκατάλογος για το ακριβές κόστος ανά είδος υπηρεσίας, ούτε γίνεται αναφορά στον τόπο και τον χρόνο εξόφλησης, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι τα στοιχεία αυτά, ενόψει του αντικειμένου και της φύσης της επίδικης υπεργολαβίας, δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστούν εκ των προτέρων. Ειδικότερα, ο τόπος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθοριζόταν από τον εκάστοτε διαφημιζόμενο πελάτη της όταν ανέκυπτε ανάγκη διενέργειας ενός διαφημιστικού project. Το ίδιο συνέβαινε και ως προς τις διανομές εντύπων. Ο τόπος και η έκταση, ως και ο όγκος της διανομής, καθοριζόταν από τον πελάτη της, αναλόγως της δικής του εμπορικής πολιτικής. Συνεπώς, δεν μπορούσε να περιληφθεί ένας τέτοιος όρος. Εκ των προτέρων προσδιορισμός του τόπου, δεν περιλαμβανόταν ούτε στις συμβάσεις της με όλους τους πελάτες της με τους οποίους είχε διαρκή συνεργασία, ούτε φυσικά με τους συνεργάτες της σε άλλες πόλεις της Ελλάδας. Χαρακτηριστικό, μάλιστα, είναι ότι με την ... (το βεληνεκές της οποίας είναι αδιαμφισβήτητο) κατά τα επίδικα έτη, δεν είχε καν έγγραφες συμβάσεις και οι στοιχειώδεις όροι της συνεργασίας τους (κατά βάση η αμοιβή της ανά ημερομίσθιο) καθορίζονταν βάσει προσφορών που αυτή υπέβαλε και αποδεχόταν η εταιρία (Σχ. 7). Η ίδια πρακτική ίσχυε

και ως προς την ..., επίσης, εταιρία μεγάλου βεληνεκούς (Σχετ. 8), αλλά και ως προς την ..., επίσης αδιαμφισβήτητου κύρους και μεγέθους εταιρίας, μέχρι και τον 11/2008, όπου για πρώτη φορά υπογράφηκε μεταξύ τους πιο ειδική σύμβαση, όπου ακόμη και από αυτή ελλείπει ο προσδιορισμός συγκεκριμένου τόπου παροχής υπηρεσιών, ακριβώς διότι κάτι τέτοιο δεν ήταν εκ των προτέρων εφικτό (Σχετ. 9). Ακριβώς ίδιο κατά περιεχόμενο συμφωνητικό (νόμιμα θεωρημένο), διάρκειας δεκαπέντε μηνών, υπογράφηκε με τον ..., ο οποίος της παρείχε όμοιες υπηρεσίες με αυτές της «... ΟΕ» για την περιοχή της Θεσσαλονίκης, με ακριβώς ίδιο ύψος ημερομισθίου (Σχετ. 10). Ίδια ακριβώς κατά περιεχόμενο σύμβαση είχε και με την ... (Σχετ. 11), με την ... για την πόλη της Κατερίνης (Σχετ. 12), με τον ... στην πόλη της Καβάλας (Σχετ. 13), με την «...» στην Λάρισα (Σχετ. 14), με την «...» στις Σέρρες (Σχετ. 15), αλλά και με άλλους συνεργάτες, όπως αποδεικνύει. Παρά δε τη θεώρηση των εν λόγω συμφωνητικών και την υποβολή τους σε γνώση της εκάστοτε αρμόδιας φορολογικής αρχής, ουδέποτε της επέστησε κάποιος την προσοχή στην «ανεπάρκεια» του περιεχομένου τους. Η «ανεπάρκεια» όμως αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως στοιχείο καταδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών της, τόσο με την «... ΟΕ», όσο και με το σύνολο των λοιπών συνεργατών της. Η διάθεσή της για νομιμότητα ήταν αυτή που την ώθησε στην περιγραφή και των εν λόγω ενεργειών, καθώς θεωρούσε ότι αν προέκυπτε η ανάγκη ανάθεσής τους σε υπεργολάβο, θα ήταν ασφαλές να έχει μία σύμβαση που να προβλέπει αυτή την ανάθεση. Αναφορικά δε με την εξόφληση, θεωρεί ότι πλήρως κατανοητή είναι και η μη πρόβλεψη του τρόπου και του χρόνου της εξόφλησης των συνεργατών της εν γένει. Και τούτο διότι, η πληρωμή αυτών εξαρτιόταν πάντοτε από την πληρωμή των πελατών της προς αυτή. Η ημερομηνία πληρωμής δεν ήταν πάντοτε βέβαιη και συνηθέστερα, όπως προκύπτει και από τις προσκομιζόμενες κινήσεις των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας, αλλά και των καρτελών των σημαντικότερων πελατών της, ο χρόνος υπερέβαινε το τρίμηνο. Όσον αφορά τα εκδοθέντα από την «... ΟΕ» τιμολόγια και την πληρωμή αυτών για τις ελεγχόμενες χρήσεις, παρατίθεται πίνακας όπου αναγράφεται ο αριθμός του τιμολογίου (με συνημμένες τις αναλυτικές καταστάσεις σχετικά με τα παρασχεθέντα από την προμηθευτριά της ημερομίσθια, τον τόπο και το χρόνο της παροχής των υπηρεσιών εκ μέρους της), η απόδειξη είσπραξης (επιταγών σχεδόν κατ' αποκλειστικότητα) και η επιταγή που αντιστοιχούν στο καθένα. Η προσφεύγουσα συμφώνησε να καταβάλλει μετρητοίς ένα τμήμα και για το υπόλοιπο να της χορηγηθεί τετράμηνη πίστωση. Όλες οι ακόλουθες πληρωμές γίνονταν εντός τριμήνου με επιταγές εκδόσεώς της, προκειμένου να διασφαλίζει την προηγούμενη πληρωμή της από τους πελάτες της. (Σχετ. 18, 24, 25, 26), Προσκομίζει, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, ενδεικτικά καρτέλες των μεγαλύτερων σε τζίρους πελατών της, αλλά και των λοιπών συνεργατών της, για τις υπό κρίση χρήσεις, από την εξέταση των οποίων προκύπτει η πληρωμή της από τους μεγαλύτερους πελάτες της, ακόμη και έναντι, μετά διμήνου οπωσδήποτε, καθώς και η παροχή αντίστοιχης πίστωσης προς αυτή και από τους λοιπούς συνεργάτες της. (Σχετ. 156-159, 160- 164). Σε κάθε δε περίπτωση από τη στιγμή που αποδεικνύεται η πληρωμή από την προσφεύγουσα των εν λόγω τιμολογίων, η παροχή ακόμη και μεγάλου χρόνου

πίστωσης δεν μπορεί να εκτιμηθεί ως ένδειξη εικονικότητας. Σχετικά με τις αιτιάσεις του ελέγχου ότι δεν προκύπτει ο τρόπος πιστοποίησης της πραγματικής παροχής των υπηρεσιών που της τιμολογούσε η «... ΟΕ» και ότι δεν υφίστανται στοιχεία διακίνησης του υλικού με το οποίο έλαβαν χώρα οι προωθητικές ενέργειες, λεκτέα τα κάτωθι: Καταρχήν, αντικείμενο ελέγχου σε κάθε περίπτωση προωθητικής ενέργειας (όπως και διανομών) ήταν η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών από την προσφεύγουσα προς τους πελάτες της. Συνεπώς, οι πελάτες της ήταν εκείνοι, που στα πλαίσια του ελέγχου της εκτέλεσης της σύμβασης προέβαιναν σε έλεγχο των σημείων των προωθήσεων και διανομών. (Σχετ. 209 και 239). Ταυτόχρονα δε, εν τοις πράγμασι, έλεγχο διενεργούσε και η προσφεύγουσα, δια των εταίρων της, οι οποίοι κατά τη διάρκεια μίας προωθητικής ενέργειας επισκέπτονταν τα σημεία ώστε να διαπιστωθεί αν υπάρχει κάποιο πρόβλημα ή ακόμη και παράπονο από τους υπαλλήλους που χρησιμοποιούσε, αλλά και για να τους εφοδιάσουν με το αναγκαίο προωθητικό υλικό, εφόσον υπήρχε έλλειψη. Πλην, όμως, δεν συνέτασσε κάποιο συγκεκριμένο έγγραφο, το οποίο θα πιστοποιούσε την αρτιότητα της εκτέλεσης. Αναφορικά δε με την μη ύπαρξη στοιχείων διακίνησης του υλικού που χρησιμοποιούνταν για προωθητικές ενέργειες που εκτελούσε η «... ΟΕ», το υλικό αυτό είτε παραδιδόταν από τους πελάτες της κατευθείαν στα σημεία όπου θα διενεργείτο η εκάστοτε προώθηση, είτε το απέστειλαν οι πελάτες της στην προσφεύγουσα και έπειτα αυτή το απέστειλε στα σημεία προώθησης (Σχετ. 234-235). Ως προς το απασχολούμενο προσωπικό από την προσφεύγουσα, προσκομίζονται οι σχετικές ΑΠΔ (Σχετ. 110-112α, 187, 223, 237-238). Συγκεκριμένα η εκδότρια για το 2007 την «τιμολόγησε» 757 ημερομίσθια. Αντιστοίχως για το 2008, την «τιμολόγησε» 2.910 ημερομίσθια και για το 2009 με 4.681 ημερομίσθια. Το κόστος για το απασχολούμενο προσωπικό αποτέλεσε καταλυτικό παράγοντα της επιλογής της να παγιώσει την υπεργολαβική συνεργασία με την «... ΟΕ» στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, καθώς της παρείχε επιπλέον πλεονέκτημα, δεδομένου ότι ο μεγαλύτερος όγκος προωθήσεων πραγματοποιούνταν τις ημέρες Παρασκευή – Σάββατο και μάλιστα κυμαινόταν από εβδομάδα σε εβδομάδα και από μήνα σε μήνα, δηλαδή δεν ήταν σταθερό, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να δεσμευτεί απέναντι στις προωθήτριες για τον συνολικό αριθμό των ημερών που θα εργάζονταν κάθε μήνα. Από επαληθεύσιμα προσκομιζόμενα στοιχεία και σύμφωνα με τη μεθοδολογία που ο ίδιος ο έλεγχος εφαρμόζει ως προς τη χρήση 2009, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από τους συνεργάτες της ακριβώς τα ημερομίσθια που χρειάστηκε και η ίδια για την παροχή των υπηρεσιών προς τους πελάτες της, παροχή που δεν αμφισβητείται και ούτε δύναται να αμφισβητηθεί (Σχετ. 113-186). Στην επίδικη περίπτωση και ως προς τη χρήση 2009, ο έλεγχος, όχι μόνο διέθετε τα εν λόγω στοιχεία (τιμολόγια, ΑΠΔ, κ.λ.π.), αλλά, ενώ τα αξιολογεί και τελικώς προσδιορίζει αξία εικονικότητας, εντούτοις εξακολουθεί και για τη χρήση 2009 να κάνει λόγο για μερική εικονικότητα απροσδιόριστης αξίας.

- 3) Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης – ανίσχυρες οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου, έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής

φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, **η παραγραφή καθίσταται δεκαετής**, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣτΕ 2934/2017).

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. 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 Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' 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, επιτρέπεται η έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επιβολή προστίμων ΚΒΣ, σε περίπτωση που για μια υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά, ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά το πέρας της πενταετίας και συνεπώς, δεν μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, γεγονός το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, ρητά ορίζεται ότι, αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1147/2010, η αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του Ν.3888/2010 και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 31/10/2018 εκθέσεις επανελέγχου ΦΠΑ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικ. έτη 2009 και 2010 (διαχειριστικές περιόδους 14/05/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ. .../1/07-12-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994 και 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000, στην προσφεύγουσα, από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για τις διαχειριστικές περιόδους 14/05/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, με αφορμή το υπ' αριθ. πρωτ. .../07/11/2016, Δελτίο Πληροφοριών καθώς και το αριθ. πρωτ. .../22-11-2017 έγγραφο με την από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «... ΟΕ» με ΑΦΜ ..., τα οποία (αμφότερα) περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής **μετά την αποδοχή και εξόφληση** του υπ' αρ. .../1/07-12-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 που αφορά στα οικ. έτη 2009 και 2010.

Συνεπώς, εφόσον το υπ' αριθ. πρωτ. .../07/11/2016, Δελτίο Πληροφοριών και η προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ παρελήφθησαν μετά την ήδη συντελεσθείσα περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010 το οποίο εξομοιώνονται με έκδοση φύλλων ελέγχου, επί των οποίων επιτεύχθηκε συμβιβασμός, αποτελούν αμφότερα συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. γ' της παρ 2 του άρθρου 57 και της παρ 3 του άρθρου 49 του νόμου 2859/2000, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Π.Α. πενταετούς προθεσμίας

παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 περ. γ', σε συνδυασμό προς το άρθρο 49 παρ. 3 του Κ.Φ.Π.Α. και τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής ΦΠΑ και προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, για τις διαχειριστικές περιόδους 14/05/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελειών των προσβαλλόμενων πράξεων, περί αντιφατικότητας της αιτιολογίας και περί του πραγματικού των συναλλαγών

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84) ορίζονταν, ότι: «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 επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι: «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. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή...»

Επειδή με την [παράγραφο 6 του άρθρου 9 του Ν. 2880/2001](#) (Α' 9/30.1.2001), ορίσθηκαν τα εξής: «α. Η κατηγορία Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος "περί

κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 171 Α'), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής: Κατηγορία Δ: α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης. Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης. β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτησή τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές. Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες: - η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια, - η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα, - η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων, - εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Happenings") στους χώρους του καταστήματος, γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις...».

Επειδή στο άρθρο 19 παρ 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «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 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, κατά έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβασή της λήψεως τιμολογίου εικονικού, 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 τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, Προς τούτο, αρκεί κατ' αρχήν να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και ίου κύκλου εργασιών w, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει-ϊ την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή αν αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως -εκδότη **έτσι**- όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο] (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 4629/2014, 116/2013, 505/2012, 1498, 4037- 4039/2011, 3528, 1126, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 347/2006, 511/2005). Έξαλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως {άρθρο 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999, ΦΕΚΑ'97, Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικό μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. και 96 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας τη συμπλήρωση των αποδείξουν και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 1170/2012,505 /2012).

Επειδή, στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει...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 οποίο επιβαρύνθηκαν**».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος

στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: « 1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017 τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων και ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για **τις πράξεις επιβολής προστίμων**.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων

πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαιτέρως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την

έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή, τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τη θεμελίωση, της λήψης των φερόμενων ως μερικώς εικονικών τιμολογίων, ο έλεγχος επικαλείται την εν γένει συμπεριφορά της εκδότριας, την έλλειψη προσωπικού της, την απουσία πάγιου εξοπλισμού και υλικοτεχνικής υποδομής, γεγονός που δεν επαληθεύεται στη δική της περίπτωση. Αγνοώντας δε πλήρως την αδυναμία ταυτοποίησης της συναλλακτικής τακτικής της εκδότριας στη συνεργασία της με αυτήν, θεωρεί εκ των προτέρων μερικώς εικονικές τις μεταξύ τους συναλλαγές, αποδέχεται όμως ότι η υπηρεσία όντως παρασχέθηκε στον εκάστοτε κύριο του έργου, δεδομένου ότι αυτή δεν είχε το απαραίτητο προσωπικό για να ανταποκριθεί στον όγκο των έργων που είχε αναλάβει και ότι σε κάθε περίπτωση υπήρχε συνεργασία μεταξύ της προσφεύγουσας και της φερόμενης ως εκδότριας εικονικών στοιχείων, στηριζόμενος δε στην πληροφοριακή έκθεση, αγνόησε το σύνολο των εγγράφων και στοιχείων που προσκόμισε, από τα οποία αποδεικνύεται ότι τα φερόμενα ως μερικώς εικονικά στοιχεία αφορούν υπηρεσίες που αποδεδειγμένα παρασχέθηκαν. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών της προσκομίζει τα σχετικά έγγραφα, επιταγές και στοιχεία που αποδεικνύουν, ότι οι επίμαχες υπηρεσίες όντως λήφθηκαν.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και οι από 31/10/2018 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις διαχειριστικές περιόδους 14/05/2007-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009 τηρούσε βιβλία Γ κατηγορίας και είχε, ως αντικείμενα εργασιών, τις υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα με διανομή δώρων ή όχι (κύρια δραστηριότητα), τις υπηρεσίες υποστήριξης επιχειρήσεων για την ένταξη τους σε αναπτυξιακά προγράμματα, τις υπηρεσίες αφισκοκολλήσεων, τις υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού, τις υπηρεσίες διοργάνωσης συνεδρίων και τις υπηρεσίες διοργάνωσης εμπορικών εκθέσεων (δευτερεύουσες δραστηριότητες).

Σύμφωνα δε με την από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ως προς την εκδότρια επιχείρηση «... ΟΕ» με ΑΦΜ ..., προέκυψαν τα εξής:

Στην ως άνω Ομόρρυθμη Εταιρία, συμμετείχαν ως μέλη: α) η «...» (μητέρα ...), β) «...» (σύζ. ...) και γ) ο «...».

Η ..., πεθερά της ..., με υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε στο ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, κατά την 11/6/2007, δήλωσε ότι η συμμετοχή της στην εκδότρια εταιρία ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση τόσο της εταιρίας «... ΟΕ», όσο και της εταιρίας «... ΟΕ», την ασκούσε ο γιός της, ... και ήταν το μοναδικό άτομο που ασχολούνταν και με τις δύο επιχειρήσεις.

Το ίδιο ισχυρίστηκε και η ..., σύζυγος του

Από έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι ο ...είναι εμφανής ή αφανής διαχειριστής των ακόλουθων επιχειρήσεων:

1) «... ΟΕ»-ΑΦΜ...., 2) «... ΟΕ»-ΑΦΜ- ..., 3) «...» - ΑΦΜ-..., 4) «...ΟΕ»- ΑΦΜ...., 5) της ατομικής επιχείρησής «...» - ΑΦΜ ..., 6) «...»- ΑΦΜ ... και 7) της ατομικής επιχείρησής «...»-ΑΦΜ

Οι ως άνω επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες, δεδομένου ότι υφίσταται συγγενική σχέση μεταξύ των μελών και έχουν τους ίδιους πελάτες, καθώς και την ίδια δραστηριότητα.

Από τον έλεγχο των προσωρινών και των οριστικών δηλώσεων Φ.Μ.Υ., διαπιστώθηκε ότι, η εκδότρια επιχείρηση απασχόλησε ανά έτος από ένα (1) έως και τέσσερα (4) άτομα τα οποία απασχολήθηκαν συνολικά για 75, 127 και 150 ημέρες. Επίσης, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στις υποβληθείσες προσωρινές δηλώσεις Φ.Μ.Υ., προκύπτει ότι, η εκδότρια επιχείρηση κατέβαλε, (πάντοτε στο τελευταίο τρίμηνο κάθε έτους), αμοιβές σε τρίτους μη επαγγελματίες, εκδίδοντας προφανώς σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών στον τελευταίο μήνα κάθε έτους, οι οποίες δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη και τα ποσά των αμοιβών, τον αριθμό των εργαζομένων (δύο εκ των οποίων συμμετείχαν ως Ομόρρυθμα μέλη και σε άλλες εταιρείες, είτε δικών τους συμφερόντων είτε των αδελφών τους είτε των συζύγων τους) και το χρόνο που καταβλήθηκαν, έκρινε ότι η εκδότρια επιχείρηση, δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό, για να διανείμει τόσο μεγάλο όγκο φυλλαδίων και σε διαφορετικές, πόλεις, την ίδια ημέρα.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι, η εκδότρια εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές που διενεργήθηκαν και σε άλλες πόλεις της Ελλάδος (Δράμα, Κοζάνη, Πάτρα, Καλαμάτα, Καβάλα, Αθήνα), οι οποίες φέρεται να διενεργήθηκαν στην ίδια ημερομηνία, χωρίς παράλληλα να έχει καταχωρήσει στα βιβλία της αντίστοιχες δαπάνες καυσίμων, διοδίων, φιλοξενίας κλπ.

Από τα προσκομισθέντα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η εκδότρια επιχείρηση εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αιτιολογία «προώθηση –διανομή διαφημιστικών φυλλαδίων» ή «έρευνα αγοράς», χωρίς να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών, ο τόπος της παροχής, η χρονική διάρκεια, η ποσότητα και η τιμή μονάδος, ήτοι επαρκής προσδιορισμός της παρασχεθείσας υπηρεσίας Σε αντίθετη περίπτωση, όφειλε να επισυνάπτει στα εκδοθέντα τιμολόγια, τα δελτία αποστολής του τυπογραφείου ή τη σύμβαση συνεργασίας με τον πελάτη. Όφειλε δηλαδή να παραπέμπει σε θεωρημένο συμφωνητικό όπου θα αναλύονται τα ανωτέρω, βάσει των προβλεπόμενων στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 12 παρ. του ΚΒΣ, ως ίσχυε για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Η εκδότρια επιχείρηση, αναλάμβανε κυρίως, τη διανομή διαφημιστικών εντύπων για λογαριασμό άλλων διαφημιστικών εταιριών (υπεργολαβία), οι οποίες, συνήθως, πραγματοποιούσαν μεγάλους τζίρους και εξέδιδε ΤΠΥ προς αυτές με ελλιπή περιγραφή παροχής υπηρεσιών. Οι υπεργολαβίες που αναλάμβανε αφορούσαν στη διανομή πλήθους εντύπων και στην προώθηση μεγάλου όγκου προϊόντων όχι μόνο στην περιοχή της Θεσσαλονίκης αλλά και σε όλη την Ελληνική επικράτεια και το εξωτερικό.

Από τα Τ.Π.Υ., στα οποία αναφέρεται η ποσότητα των διανεμόμενων εντύπων και η τιμή μονάδος, προέκυψε ότι ανέρχονταν(τιμή μονάδας) από 0,031€ έως 0,040 €.

Στα εκδοθέντα δε ΤΠΥ μικρής αξίας, που έχουν ως αιτιολογία «τη διανομή φυλλαδίων», διαπιστώθηκε ότι η αμοιβή ανά διανεμόμενο έντυπο κυμαίνεται από 0,011 έως 0,030 ευρώ. Συνεπώς, προκύπτει ότι τιμολογήθηκε φτηνότερα (από 0,011 έως 0,030 €), η διανομή των μικρών ποσοτήτων διαφημιστικών φυλλαδίων από τη διανομή των μεγάλων ποσοτήτων (από 0,031 έως 0,040 €). Σύμφωνα δε με τα ισχύοντα στην αγορά, θα έπρεπε να τιμολογεί φτηνότερα στους μόνιμους και σταθερούς πελάτες που της ανέθεταν μεγάλο όγκο εργασιών, σε σχέση με τους έκτακτους και περιοδικούς πελάτες με πολύ μικρότερο όγκο εργασίας.

Στην από 13/11/2008 ένορκη κατάθεση της, στο ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, η «...», Ομόρρυθμο μέλος και διαχειρίστρια της εκδότριας, κατέθεσε ότι οι επιχειρήσεις της δεν διέθεταν εκτυπωτικά μηχανήματα απαραίτητα για την παραγωγή εντύπων εκτός από εκτυπωτές, σκάνερ, φωτοτυπικά και προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών με περιορισμένες δυνατότητες. Το ανωτέρω επιβεβαιώνεται και από τα ΔΑ που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και αφορούν στην περιγραφή των παγίων κατά την μεταφορά έδρας της εκδότριας.

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εκδότρια δεν είχε τη δυνατότητα προμήθειας και επεξεργασίας εμπορευμάτων σε τόσο μεγάλο όγκο και ποσότητα, καθώς δεν προέκυψαν αγορές α' υλών και αναλωσίμων, δεν διέθετε υλικοτεχνική υποδομή, εξειδικευμένους τεχνίτες και πάγιο εξοπλισμό, ούτε και διέθετε το ανάλογο προσωπικό και συνεπώς, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούσαν σε διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστικών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, προτάσεων εταιρικού εντύπου, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός Θεσσαλονίκης και προώθησης μεταποιημένων οπωροκηπευτικών σε πόλεις της Γερμανίας, προώθησης κομπόστας σε πόλεις της Αγγλίας, προώθησης πατάτας στην Ρωσία και Φιλανδία κτλ.

Επίσης, για καμία από τις συναλλαγές που ο έλεγχος θεώρησε ως εικονικές, δεν προσκομίστηκε η καταβολή του τέλους διαφήμισης, για τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η παρεχόμενη υπηρεσία, έτσι ώστε να αναγνωριστεί η δαπάνη των διαφημιστικών εντύπων. Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, για τις συναλλαγές με τους Δήμους καταβλήθηκε και προσκομίστηκε το αντίστοιχο τέλος διαφήμισης.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, έκρινε τα στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «... ΟΕ» με ΑΦΜ ..., ως μερικώς εικονικά, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική τους αξία.

Ακολούθως, μετά από την 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα λήπτρια εταιρία διαπιστώθηκε ότι αυτή έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007-31/12/2007 τέσσερα (4) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική τους αξία, συνολικής καθαρής αξίας 54.054,00. €, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 δεκατέσσερα (14) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, καθαρής αξίας 152.830,00 € και κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 ένδεκα (11) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, καθαρής αξίας 184.120,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «... ΟΕ» με ΑΦΜ ..., τα οποία και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, στις υποβληθείσες περιοδικές και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των οικείων ετών και ότι υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 για τα έτη 2007-2009 και δήλωσε ως προμηθεύτρια την ως άνω εταιρία. Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο: α) αντίγραφο του από 01.09.2007 με α/α θεώρησης 2/2007 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Συνεργασίας, βάσει του οποίου ανέθεσε για το χρονικό διάστημα 01.09.2007-31.12.2007 στην ως άνω εκδότρια επιχείρηση, την προώθηση πωλήσεων προϊόντων, ή υπηρεσιών, για λογαριασμό πελατών της, την υποστήριξη με προσωπικό σε διανομές δειγμάτων και φυλλαδίων, την υποστήριξη σε βοηθητικές εργασίες merchandising προϊόντων, ή έρευνα αγοράς κ.τ.λ.. Η ημερήσια αμοιβή που οφείλονταν προσδιορίστηκε στα 42 € minimum, πλέον Φ.Π.Α. 19% ανάλογα με την φύση της ενέργειας και τον απαιτούμενο χρόνο απασχόλησης. β) Αντίγραφο του από 01.01.2008 με α/α θεώρησης 68/2008 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Συνεργασίας, βάσει του οποίου ανέθεσε για το χρονικό διάστημα 01.01.2008-31.12.2008 στην ως άνω εκδότρια επιχείρηση, την προώθηση πωλήσεων προϊόντων, ή υπηρεσιών, για λογαριασμό πελατών της, την υποστήριξη με προσωπικό σε διανομές δειγμάτων και φυλλαδίων, την υποστήριξη σε βοηθητικές εργασίες merchandising προϊόντων, ή έρευνα αγοράς κ.τ.λ.. Η ημερήσια αμοιβή που οφείλονταν προσδιορίστηκε στα 43 € minimum, πλέον Φ.Π.Α. 19% ανάλογα με την φύση της ενέργειας και τον απαιτούμενο χρόνο απασχόλησης. γ) Αντίγραφο του από 01.01.2009 με α/α θεώρησης 88/2009 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Συνεργασίας, βάσει του οποίου ανέθεσε για το χρονικό διάστημα 01.01.2009-31.12.2009 στην ως άνω εκδότρια επιχείρηση, την προώθηση πωλήσεων προϊόντων, ή υπηρεσιών, για λογαριασμό πελατών της, την υποστήριξη με προσωπικό σε διανομές δειγμάτων και φυλλαδίων, την υποστήριξη σε βοηθητικές εργασίες merchandising προϊόντων, ή έρευνα αγοράς κ.τ.λ.. Η ημερήσια αμοιβή που οφείλονταν προσδιορίστηκε στα 44 € minimum, πλέον Φ.Π.Α. 19% ανάλογα με την φύση της ενέργειας και τον απαιτούμενο χρόνο απασχόλησης.

Για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών η εκδότρια ανέλαβε να διαθέσει προωθήτριες, διανεμήτριες, merchandisers, επόπτες καταγραφείς, υπαλλήλους βοηθητικών υπηρεσιών για έρευνα αγοράς, για την κάλυψη αναγκών που είχαν αναληφθεί για λογαριασμό πελατών της προσφεύγουσας. Στα ως άνω συμφωνητικά δεν αναγράφονταν ο τόπος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ούτε και υπήρχε αναλυτικός τιμοκατάλογος για το ακριβές κόστος ανά είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, ούτε και γίνεται αναφορά στον τρόπο και στο χρόνο εξόφλησης των συναλλαγών.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και από τα προσκομισθέντα στοιχεία προέκυψε, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση διέθετε τόσο στην επαρχία, (Σέρρες, Καβάλα, Κατερίνη, Λάρισα), όσο και στην Θεσσαλονίκη, ένα καλά οργανωμένο δίκτυο τοπικών συνεργατών με τους οποίους είχε σταθερή συνεργασία, αναθέτοντάς τους μεγάλο πλήθος προωθητικών ενεργειών για λογαριασμό των πελατών της.

Από την αναλυτική καρτέλα του λογαριασμού προμηθευτή της εκδότριας, που τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε μεταφερόμενο στη επόμενη χρήση (2009), πιστωτικό υπόλοιπο κατά 31/12/2008 ύψους 86.073,29 €. Για την εξόφληση των ως άνω συναλλαγών κατά τη φορολογική περίοδο 14/05/2007-31/12/2008 με την προμηθεύτρια επιχείρηση «... ΟΕ», η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα επιταγών μίας όψεως, (μόνο της μπροστινής). Τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, συνολικά, δέκα τέσσερις (14) επιταγές της ... Τράπεζας, εκδόσεως της, σε διαταγή «... Ο.Ε.», συνολικής αξίας 259.691,31 €, πλέον μιας επιταγής της ... Τράπεζας εκδόσεως «... ΑΕΕ» σε διαταγή της «... ΕΕ», αξίας έναντι 10.000,00 € και μιας επιταγής της Eurobank, εκδόσεως «... Ε.Ε.» σε διαταγή της λήπτριας «... ΟΕ», για το σύνολο των οποίων, ο έλεγχος αδυνατεί να προσδιορίσει από ποιον τελικά εισπράχτηκαν. Επιπροσθέτως από αναλυτική καρτέλα του ως άνω λογαριασμού προμηθευτή της εκδότριας επιχείρησης, προέκυψε μεταφερόμενο στη επόμενη χρήση (2010), πιστωτικό υπόλοιπο κατά 31/12/2009 ύψους 31.838,62 €. Για την εξόφληση των ως άνω συναλλαγών κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 με την προμηθεύτρια επιχείρηση «... ΟΕ», η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα επιταγών μίας όψεως, (μόνο της μπροστινής). Τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, συνολικά, εννέα (9) επιταγές της Ελληνικής Τράπεζας, εκδόσεως της προσφεύγουσας, σε διαταγή «... Ο.Ε.», συνολικής αξίας 235.244,84 €, για το σύνολο των οποίων, ο έλεγχος αδυνατεί να προσδιορίσει από ποιον τελικά εισπράχτηκαν.

Ακολούθως ο έλεγχος όσον αφορά τη χρήση 2009, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο ημερομισθίων που τιμολόγησε προς τους πελάτες της η προσφεύγουσα, (9.244 ημερομίσθια), το σύνολο των ημερομισθίων βάσει ΑΠΔ (3.369 ημερομίσθια), το σύνολο των ημερομισθίων που της τιμολόγησαν οι λοιποί συνεργάτες (2.288 ημερομίσθια), συμπέρανε ότι δεν ήταν απαραίτητα όλα τα ημερομίσθια που της τιμολόγησε η προσφεύγουσα προς εξυπηρέτηση των πελατών της.

Ενόψει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψη της ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες, όπως περιγράφονται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. από την παρέχουσα εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίνονται εξ ολοκλήρου σε πραγματική συναλλαγή, είναι δηλαδή μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική τους αξία αφού: α) Η εκδότρια εταιρεία δεν είχε πραγματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα της, εφόσον δεν υπήρχε κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (α' ύλες, εκτυπωτικά μηχανήματα, έντυπα υλικό κλπ), αλλά ούτε και εξειδικευμένο προσωπικό, β) από τα προσκομισθέντα δε τιμολόγια και τις αναλυτικές καταστάσεις με τα τιμολογηθέντα ημερομίσθια προκύπτει, ότι ενώ η προσφεύγουσα τιμολογούσε τους πελάτες της στο τέλος κάθε μήνα, η εκδότρια την τιμολογούσε, για υπηρεσίες που της παρείχε, σε πολλές περιπτώσεις, ακόμα και με τρεις μήνες καθυστέρηση. γ) Τα προσκομιζόμενα έγγραφα από την προσφεύγουσα δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια, αντίθετα αποδεικνύουν τις συναλλαγές της, με τους

πελάτες της, οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο. δ) Βάσει των διαπιστώσεων της από 22/11/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, ως προς την εκδότρια επιχείρηση, η εν λόγω επιχείρηση δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό και ως εκ τούτου, ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών, που φέρεται ότι πραγματοποίησε, σε διαφορετικές πόλεις κατά την ίδια ημέρα, ενώ με το υπόμνημα της η εκδότρια επικαλέστηκε προσωπικό 150 ατόμων, το οποίο εργάστηκε χωρίς πρόσληψη, ασφάλιση και γενικά χωρίς να φαίνεται στα βιβλία που τηρούσε ενώ δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε αποδείξεις δαπανών που να το αποδεικνύουν. ε) Το γεγονός ότι το υπάρχον προσωπικό της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την πραγματοποίηση των προωθητικών ενεργειών που είχε αναλάβει για λογαριασμό των πελατών της, δεν αποδεικνύει ότι παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, «... Ο.Ε.».

Με βάση τα δεδομένα αυτά, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία της επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμο, για λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) Όπως υποστήριξε η προσφεύγουσα εταιρεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, η συνεργασία της με την εκδότρια εταιρεία «... Ο.Ε.», έλαβε χώρα καθώς δεν επαρκούσε το υπάρχον προσωπικό και αφορούσε αποκλειστικά την παροχή υπηρεσιών προώθησης και όχι τη διανομή φυλλαδίων και οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούσαν μόνο την πόλη της Θεσσαλονίκης (όπως προκύπτει και από τις συνημμένες καταστάσεις στα τιμολόγια της εκδότριας επιχείρησης). Όπως αποδέχεται και ο έλεγχος, σε πόλεις εκτός Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα διέθετε ένα ικανοποιητικό δίκτυο ντόπιων συνεργατών, οι οποίοι της παρείχαν αντίστοιχες υπηρεσίες στην περιοχή της έδρας τους και σε πιο συμφέρουσες τιμές, σε σχέση με την εκδότρια, καθώς δεν επιβαρύνονταν με το επιπλέον κόστος των μετακινήσεων, όπως αποδεικνύεται από τις συμβάσεις (ιδιωτικά συμφωνητικά) και τα σχετικά Τιμολόγια που προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. β) Τα από 01.09.2007, 01.01.2008 και 01.01.2009 προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας με την αντισυμβαλλόμενη εκδότρια επιχείρηση «... ΟΕ» (με α/α θεώρησης .../2007, .../2008 και .../2009 αντίστοιχα), με το οποίο η προσφεύγουσα ανέθεσε στην ως άνω εταιρία για το χρονικό διάστημα από 01/09/2007 έως 31/12/2009 την προώθηση πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών για λογαριασμό των πελατών της, την υποστήριξη με προσωπικό σε διανομές δειγμάτων και φυλλαδίων, την υποστήριξη σε βοηθητικές εργασίες merchandisers προϊόντων, ή έρευνα αγοράς κ.λ.π., με τη διάθεση από μέρους της εκδότριας προωθητριών, διανεμητριών κ.λ.π. και με ημερήσια αμοιβή minimum 42 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 19% στο έτος 2007, 43 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 19% στο έτος 2008 και 44 ευρώ στο έτος 2009 πλέον ΦΠΑ 19%, ανάλογα με τη φύση της ενέργειας και τον απαιτούμενο χρόνο απασχόλησης. γ) Όπως προκύπτει από τα φερόμενα «ως μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία» των υπό κρίση ετών, (όπως παρατίθενται στη σχετική έκθεση ελέγχου), η προσφεύγουσα εταιρεία προσέφερε μέρος των υπηρεσιών της, μέσω υπεργολάβου (εκδότριας εταιρείας), όπως ισχυρίστηκε, _ διαφημίζοντας προβάλλοντας και προωθώντας διάφορα προϊόντα και υπηρεσίες, (προϊόντα της εταιρίας ... ΕΠΕ, της εταιρίας ... Α.Β.Ε.Ε., της εταιρίας

... ΑΕ, της εταιρίας ... ΕΠΕ, ... LTD κλπ), δεν προσκόμισε όμως όλα τα ιδιωτικά συμφωνητικά, προκειμένου να αποδείξει τη συνεργασία της, με τις προαναφερόμενες εταιρείες. δ) Τη σχετική αλληλογραφία με τους πελάτες της, τους συνεργάτες της και τα αντίγραφα των αναλυτικών καθολικών των ως άνω πελατών της προσφεύγουσας. ε) Τα αντίγραφα των Τ.Π.Υ. που εξέδωσε προς τους πελάτες της η προσφεύγουσα στ) Το αντίγραφο του αναλυτικού καθολικού της παρέχουσας εκδότριας εταιρίας με τα αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων και τις συνημμένες καταστάσεις με τα ημερομίσθια που τιμολόγησε η εκδότρια στην προσφεύγουσα ζ) Τα αντίγραφα μίας όψεως επιταγών, εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την εκδότρια επιχείρηση, της .. ΤΡΑΠΕΖΑΣ. η) Το από 12/11/2018 απαντητικό έγγραφο της ΤΡΑΠΕΖΑΣ .. (διαδόχου της ... ΤΡΑΠΕΖΑΣ), στο από 26/09/2018 υποβληθέν γραπτό αίτημα της προσφεύγουσας στην εν λόγω Τράπεζα, σχετικά με το ποιος εισέπραξε τις ακόλουθες επιταγές, με το οποίο ενημερώνει ότι οι κάτωθι επιταγές εμφανίστηκαν νόμιμα και πληρώθηκαν στον κομιστή τους και διαβεβαιώνει ότι ως τελευταίος κομιστής των επιταγών δεν εμφανίζεται η προσφεύγουσα επιχείρηση, ούτε κανένας από τους εταίρους της και ότι τα στοιχεία του τελευταίου κομιστή της επιταγής καλύπτονται από το τραπεζικό απόρρητο. Οι επιταγές εκδόσεως της προσφεύγουσας που εμφανίστηκαν τα έτη 2008-2010 για είσπραξη, είναι οι ακόλουθες:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ €	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ
...-9	2.500,00	15/01/2008
...-3	58.326,66	24/01/2008
...-6	13.611,22	15/04/2008
...-4	11.257,40	12/06/2008
...-9	9.568,79	22/07/2008
...-2	14.327,60	28/08/2008
...-1	13.508,88	20/10/2008
...-1	43.482,00	20/01/2009
...-1	1.800,00	11/08/2009
...-8	3.140,00	10/07/2009
... 6	23.305,84	19/05/2009
...-1	30.628,22	20/07/2009
...-2	29.780,94	26/08/2009
...-9	18.216,52	21/09/2009
...-2	33.615,12	20/10/2009
...-1	16.859,92	23/11/2009
...-0	32.567,92	16/12/2009
...-8	26.813,08	20/01/2010
...-2	15.965,04	23/09/2008

θ) Τις ΑΠΔ και τους πίνακες προσωπικού του άρθρου 16 του Ν. 2874/2000, τις υποβληθείσες Οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ., βάσει των οποίων προκύπτει: α) Στο έτος 2007 απασχόληση 29 ατόμων προσωπικού με συνολικές μικτές αποδοχές ύψους 100.320,04 €, που σύμφωνα με τον ΠΙΝΑΚΑ ΑΠΟΔΟΧΩΝ Ε.Γ.Σ.Σ.Ε. ανέρχονταν μηνιαίως για υπάλληλο, σε 657,89 €, (άγαμο χωρίς προϋπηρεσία) και σε 723,28 € (έγγαμο χωρίς προϋπηρεσία) αντίστοιχα, β) στο έτος 2008 απασχόληση 36 ατόμων προσωπικού, (συνολικά, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, για τη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007-31/12/2008 η δαπάνη μισθοδοσίας ανέρχεται σε 247.753,03 €), που σύμφωνα με τον ΠΙΝΑΚΑ ΑΠΟΔΟΧΩΝ Ε.Γ.Σ.Σ.Ε. ο βασικός μισθός ανέρχονταν μηνιαίως από

01/09/2008 για υπάλληλο σε 701,00 €, (άγαμο χωρίς προϋπηρεσία) και σε 771,11 € (έγγαμο χωρίς προϋπηρεσία) αντίστοιχα και γ) στο έτος 2009 απασχόληση 30 ατόμων προσωπικού, (συνολικά, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 η δαπάνη μισθοδοσίας ανέρχεται σε 164.321,33 €), που σύμφωνα με τον ΠΙΝΑΚΑ ΑΠΟΔΟΧΩΝ Ε.Γ.Σ.Σ.Ε. ο βασικός μισθός ανέρχονταν μηνιαίως από 01/09/2009 για υπάλληλο σε 739,56 €, (άγαμο χωρίς προϋπηρεσία) και σε 813,52 € (έγγαμο χωρίς προϋπηρεσία) αντίστοιχα. Βάσει των ως άνω στοιχείων προκύπτει, μεταξύ άλλων και η απασχόληση υπαλλήλων, ως υπαλλήλων γραφείου. Οι ως άνω αποδοχές που φέρεται να καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, δεν αντιστοιχούν επ' ουδενί σε ετήσια απασχόληση τόσων ατόμων. ι) Την αλληλογραφία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και τις επιστολές που απέστειλαν οι πελάτες της, ... ΕΠΕ και ... ΑΕ, με ημερομηνία 23/09/2018 και 20/09/2018 αντίστοιχα, στις οποίες αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι ο έλεγχος για την εκτέλεση της συνεργασίας τους με την προσφεύγουσα διενεργούνταν από αυτές, στα σημεία λιανικής, κατά τον χρόνο που «έτρεχε» κάθε project, γιατί ήταν απαραίτητοι, προκειμένου να γίνεται επαλήθευση, ως προς τις χρεώσεις από την προσφεύγουσα, κατά δε την εκκαθάριση που διενεργείτο πριν την έκδοση του τιμολογίου από την προσφεύγουσα, γίνονταν αναφορά στους υπεργολάβους που χρησιμοποιήθηκαν και πόσους εργαζόμενους διέθεσε ο κάθε εργολάβος.

Επειδή, βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εκτέλεσε την από 18/01/2006 αναληφθείσα σύμβαση διάρκειας τριών ετών, από τον Κοζάνης, έναντι αμοιβής 1.390.380 ευρώ, μέσω υπεργολαβικής ανάθεσης της στην επιχείρηση «... ΕΠΕ», έναντι αμοιβής 1.337.580 €, βάσει της από 10/04/2006 σύμβασης παροχής έργου που σύναψε με την ως άνω υπεργολάβο διαφημιστική εταιρία.

Επειδή ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι τα προσκομιζόμενα έγγραφα από την προσφεύγουσα αποδεικνύουν τις συναλλαγές της με τους πελάτες της, οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 86.073,29 €, κατά την 31/12/2008, που μεταφέρεται στη χρήση 2009 και το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 31.838,62 €, κατά την 31/12/2009, που μεταφέρεται στη χρήση 2010 τα οποία προέκυψαν από τις συναλλαγές της με την εκδότρια επιχείρηση, οφείλεται στο ότι αδυνατούσε να προβλέψει τον τρόπο και τον χρόνο εξόφλησης της από τους πελάτες της, δεδομένου ότι οι πελάτες της την εξοφλούσαν τουλάχιστον μετά από ένα τρίμηνο από την έκδοση του σχετικού τιμολογίου και ως εκ τούτου το γεγονός αυτό καθόριζε και τον χρόνο εξόφλησης της παρέχουσας την υπηρεσία εκδότριας επιχείρησης. Από το αντίγραφο δε του αναλυτικού καθολικού του πελάτη της προσφεύγουσας ... ΕΠΕ, που προσκομίστηκε, προκύπτει κατά την 31/12/2008 μεταφερόμενο χρεωστικό υπόλοιπο στη χρήση 2009 ύψους 80.279,78 € και κατά την 31/12/2009 μεταφερόμενο χρεωστικό υπόλοιπο στη χρήση 2010 ύψους 135.532,20 €.

Επειδή, όπως, έχει κριθεί νομολογιακά, τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν, στηριζόμενα στα διδάγματα της κοινής πείρας, να συναγάγουν από αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά,

συμπεράσματα περί της συνδρομής ή μη άλλων πραγματικών περιστατικών. Τούτο δε, διότι τα διδάγματα της κοινής πείρας, τα οποία δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεικτικά μέσα, συνίστανται σε γενικές αρχές για την εξέλιξη των φυσικών φαινομένων και των βιοτικών σχέσεων, που συνάγονται επαγωγικά από την εμπειρία και τη συμμετοχή στις συναλλαγές και τις τεχνικές ή επιστημονικές γνώσεις του μέσης μορφώσεως ανθρώπου. Τα δικαστήρια της ουσίας, στο πλαίσιο εξευρέσεως της αντικειμενικής αλήθειας, καταφεύγουν σε αυτά, μόνον αφού, προηγουμένως, ο διάδικος έχει κατ' αρχήν ανταποκριθεί, έστω και περιορισμένα, στο βάρος απόδειξης που του έχει ταχθεί ή του αναλογεί και όχι σε περίπτωση, που ο διάδικος δεν έχει επιτύχει ν' αποδείξει, έχοντας εξαντλήσει κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο του οποίου έχει γίνει επίκληση παραδεκτώς, τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που ισχυρίζεται ότι συντρέχουν και αποδεικνύουν την πραγματική βάση των επιμέρους ισχυρισμών του (βλ. ΣτΕ 1282/2011 και ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, για τις διαφημίσεις της «Κατηγορίας Δ» (διαφημίσεις με ημερολόγια, δώρα, έντυπα κλπ) του άρθρου 15 του Β.Δ. 24.9/20.10.1958 ως δαπάνη επί της οποίας υπολογίζεται το τέλος 2% θεωρείται το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από το διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση.

Επειδή, ο έλεγχος δεν μπορεί να βασιστεί αποκλειστικά και μόνο στις ενδείξεις, όπως προκύπτουν από τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχείρηση καθώς δεν αποτελούν πλήρη απόδειξη για εικονικότητα της συναλλαγής ή του προσώπου που διενήργησε τη συναλλαγή. Οι δε προκύπτουσες ενδείξεις, θα πρέπει να οδηγήσουν τον έλεγχο σε σειρά άλλων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος θα αποκτήσει τα στοιχεία εκείνα (άλλως τεκμήρια), τα οποία είναι απαραίτητα για να στοιχειοθετήσει και να αποδείξει τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των συναλλαγών ως εικονικών ή μερικώς εικονικών.

Ακολούθως, κρίνεται δε απαραίτητο σε κάθε περίπτωση, να επαληθευθεί αν για τις υπό κρίση συναλλαγές, όπως οι επίμαχες, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Προκειμένου να αποδειχθεί η συναλλαγή, θα πρέπει στην περίπτωση εξόφλησης τμηματικής ή ολικής, από το λήπτη των φορολογικών στοιχείων με δίγραμμη επιταγή, ο εκδότης αυτής να αποδεικνύει τη συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ενώ αν η συναλλαγή γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού, η απόδειξη της συναλλαγής θα πρέπει να προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο π.χ. από τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, που αποδεικνύουν την κίνηση του λογαριασμού, τα οποία επίσης πρέπει να διαφυλάσσονται από τον λήπτη του στοιχείου, για όσο χρόνο επίσης προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Περαιτέρω δε, αν η φορολογική αρχή κρίνει ότι δεν επαρκούν τα έγγραφα που προσκομίζει ο φορολογούμενος, δύναται να αιτηθεί η ίδια και να λάβει κάθε σχετικό έγγραφο από την Τράπεζα, το οποίο να αποδεικνύει την «ανακύκλωση» των σχετικών ποσών.

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά την ως άνω παράβαση, ήτοι της λήψης μερικών εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία η κρίση του ελέγχου περί μερικής εικονικότητας των ένδικων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, διότι ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει επαρκώς, ειδικώς και με βάση όλα τα συγκεκριμένα στοιχεία σε ποια έκταση οι ένδικες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και την έκταση που αυτές προσδιορίζονται ως εικονικές, αλλά στηρίζεται αποκλειστικά σε γενικές σκέψεις και σε στοιχεία που αφορούν κυρίως στην εκδότρια επιχείρηση, καταλήγοντας στην αντιφατική διαπίστωση, ότι αφενός οι υπηρεσίες προς τους πελάτες της παρασχέθηκαν, μέσω του υπάρχοντος προσωπικού της προσφεύγουσας, αφετέρου δε, τα δηλωθέντα ημερομίσθια από την προσφεύγουσα δεν επαρκούσαν για την παροχή των υπηρεσιών προώθησης προϊόντων στους ως άνω πελάτες της.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, από τα οποία να προκύπτει ότι οι αναφερόμενες στα πιο πάνω τιμολόγια υπηρεσίες ήτοι διάθεση προσωπικού για προωθητικές ενέργειες, πράγματι αναλήφθηκαν και παρασχέθηκαν σ' αυτή όχι όμως από την πιο πάνω φερόμενη ως εκδότρια των εν λόγω στοιχείων, καθώς βάσει αυτών, τιμολόγησε τους πελάτες της, δεδομένου ότι δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο τα Τ.Π.Υ. εκδόσεως της προσφεύγουσας. Τέτοια στοιχεία αποτελούν η συναφθείσα προς τούτο έγγραφη συμφωνία (σύμβαση) μεταξύ τους, η οποία, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας συνάπτεται σε παρόμοια περίπτωση για τη διασφάλιση των συμβαλλόμενων μερών, καθώς, μόνη η καταχώριση των ένδικων φορολογικών στοιχείων στα τηρούμενα βιβλία δεν αρκεί για την απόδειξη της πραγματοποίησης των αμφισβητούμενων συναλλαγών, καθώς και οι συμβάσεις με τους λοιπούς προμηθευτές της και ενόψει και των ειδικότερων πιο πάνω εκτιμήσεων, ήτοι της τιμολόγησης από την προσφεύγουσα υπηρεσιών προώθησης προϊόντων στους πελάτες της και της εξόφλησης της αξίας των επίμαχων τιμολογίων από την προσφεύγουσα με τραπεζικές επιταγές.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω, τεκμαίρεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών), καθώς στην προσφεύγουσα παρασχέθηκαν αποκλειστικά και μόνο υπηρεσίες (διάθεση προσωπικού), που αφορούσαν στην προώθηση προϊόντων και συνεπώς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, αφού η αποδιδόμενη εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης και για την οποία δεν αποδεικνύεται περαιτέρω ότι απασχολούσε προσωπικό, ώστε να είναι σε θέση να το διαθέσει στην προσφεύγουσα.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός περί της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών γίνεται δεκτός κατά το μέρος αυτό, χωρίς να προκύπτει η παροχή των ένδικων υπηρεσιών από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **11/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής: της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., με διακριτικό τίτλο «...» **α)** ήτοι την **απόρριψη** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την **επικύρωση**: α1) της με αριθμό **.../.../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 14/05/2007-31/12/2008, α2) της με αριθμό **.../.../31-10-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, α3) της με αριθμό **.../.../31-10-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 14/05/2007-31/12/2008 και α4) της με αριθμό **.../.../31-10-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και **β)** **την τροποποίηση** ως προς χαρακτηρισμό των επίμαχων τιμολογίων από μερικώς εικονικά με απροσδιόριστη τη μερικώς εικονική αξία, ως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 14/05/2007 – 31/12/2008	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	39.307,92
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	36.296,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	75.604,85 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	46.046,20
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	42.519,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	88.565,26 €

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 14/05/2007 – 31/12/2008
--	---

	39.307,92 X 50% = 19.653,96 €
--	--------------------------------------

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	34.982,80 X 50% = 17.491,40 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.