



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/04/2019

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

Αριθμός απόφασης: 852

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 .../19/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και β) της με αριθμό .../20/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, 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. .../**19/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 194.970,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 180.035,30 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 375.005,30 €.

-Με την υπ' αριθ. .../**20/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 134.809,65 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 124.483,24 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 259.292,89 €.

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 «...» - ΑΦΜ ...

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ .../29.09.07	5.040,00	957,60	...
2	ΤΠΥ .../31.10.07	8.904,00	1.691,76	...
3	ΤΠΥ .../30.11.07	11.256,00	2.138,64	...
4	ΤΠΥ .../31.12.07	28.854,00	5.482,26	...
	ΣΥΝΟΛΟ	54.054,00	10.270,26	

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

ΕΚΔΟΤΗΣ «...» - ΑΦΜ ...

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ .../30.01.08	4.988,00	947,72	...
2	ΤΠΥ .../28.02.08	6.450,00	1.225,50	...
3	ΤΠΥ .../31.03.08	9.460,00	1.797,40	...
4	ΤΠΥ .../30.04.08	8.041,00	1.527,79	...
5	ΤΠΥ .../30.05.08	12.040,00	2.287,60	...
6	ΤΠΥ .../30.06.08	13.416,00	2.549,04	...
7	ΤΠΥ .../31.07.08	11.352,00	2.156,88	...
8	ΤΠΥ .../29.08.08	12.169,00	2.312,11	...
9	ΤΠΥ .../18.09.08	9.625,00	1.828,75	...
10	ΤΠΥ .../30.09.08	11.352,00	2.156,88	...
11	ΤΠΥ .../30.10.08	18.146,00	3.447,74	...
12	ΤΠΥ .../01.11.08	13.953,00	2.651,07	...
13	ΤΠΥ .../30.12.08	17.716,00	3.366,00	...
14	ΤΠΥ .../31.12.08	4.122,00	783,18	...
	ΣΥΝΟΛΟ	152.830,00	29.037,66	

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

ΕΚΔΟΤΗΣ «...» - ΑΦΜ ...

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
-----	-----------------------------	--------	-------	---------------------

1	ΤΠΥ .../30.01.09	12.408,00	2.357,52	...
2	ΤΠΥ .../28.02.09	6.020,00	1.143,80	..
3	ΤΠΥ .../31.03.09	13.330,00	2.532,70	...
4	ΤΠΥ .../30.04.09	11.782,00	2.238,58	...
5	ΤΠΥ .../30.05.09	13.244,00	2.516,36	...
6	ΤΠΥ .../30.06.09	15.308,00	2.908,52	...
7	ΤΠΥ .../31.07.09	28.248,00	5.367,12	...
8	ΤΠΥ .../28.08.09	14.168,00	2.691,92	...
9	ΤΠΥ .../30.09.09	27.368,00	5.199,92	...
10	ΤΠΥ .../30.10.09	22.532,00	4.281,08	...
11	ΤΠΥ .../30.11.09	19.712,00	3.745,28	...
	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 «...» 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 περίοδοι 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 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα έτη 2008 και 2009, ελλείπει 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. (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' άρθρ. 84 παρ. 4 ν. 2238/1994, προϋποθέτει οπωσδήποτε (μεταξύ άλλων) την ύπαρξη νέων, συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια της περ. α΄ της παρ. 2 άρθρ. 68 ν. 2238/1994, σύμφωνα και με τα κρίσιμα εν προκειμένω συμπεράσματα των με αριθμ. 2934/2017 & 2935/2017 αποφάσεων του Β΄ Τμήματος (Επταμελούς Σύνθεσης) 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 «...» 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 «...» α) ανεργούσε 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 ασφαλίζει). 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 δίνουμε 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 «...» 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 συμπαρέσυρε 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 εμπειριστатωμένα συμπεράσματα, και ως προς κάθε λήπτη τιμολογίου. Είναι προφανές ότι η «...» 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 «...» 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 «...» 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 «...» απασχολούσε προσωπικό υπό την έννοια της «μαύρης εργασίας». Η μη αποδοχή της θέσης ότι η «...» 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 διέθετε 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 «...». 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 «...», 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 «...» 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 «...» 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 «...» 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 παρασχεθισόμενου από την υπεργολάβο ημερομισθίου, ορίστηκε το ποσό των 42 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 19%. Αντίστοιχα συμφωνητικά συνήφθησαν και στα έτη 2008-2010 αντίστοιχα με την «...», 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 βεληνεκού (Σχ. 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 (Σχ. 9). Ακριβώς ίδιο κατά περιεχόμενο συμφωνητικό (νόμιμα θεωρημένο), διάρκειας δεκαπέντε μηνών, υπογράφηκε με τον ..., ο οποίος της παρείχε όμοιες υπηρεσίες με αυτές της «...» για την περιοχή της Θεσσαλονίκης, με ακριβώς ίδιο ύψος ημερομισθίου (Σχ. 10). Ίδια ακριβώς κατά περιεχόμενο σύμβαση είχε και με την ... (Σχ. 11), με την ... για την πόλη της Κατερίνης (Σχ. 12), με τον ... στην πόλη της Καβάλας (Σχ. 13), με την «...» στην Λάρισα (Σχ. 14), με την «...» στις Σέρρες (Σχ. 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 «...», 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 «...» 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 «...» 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 «...», 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 «...» 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 αππροσδιόριστης αξίας.

- 3) Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 30, 32 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυαν, περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού –Αναιτιολόγητες κρίσεις και έλλειψη νόμιμης βάσης. Πρέπει να γίνει δεκτή η αναλογική εφαρμογή του νέου ευνοϊκότερου νόμου, (Ν. 4110/2013, Ν. 4172/2013 και Ν. 4174/2013). Απόρριψη βιβλίων σε ειδικές περιπτώσεις.

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, προΐσχύουσες 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, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.... 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....».

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 και της χρηματικής κύρωσης **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 προϊστάμενου 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 ιδίου 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 την από 31/10/2018 έκθεση επανελέγχου εισοδήματος, 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. .../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 «...» 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 παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α΄ της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β΄, σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α΄ του Κ.Φ.Ε. 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 διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 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.

Ομοίως πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής προβαλλόμενος και ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, λόγω έκδοσης της υπ' αριθ. 195/2018 εντολής ελέγχου, με σκοπό τη θεμελίωση δικαιώματος ελέγχου, διότι σε κάθε περίπτωση η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, μετά την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ. .../1/07-12-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 και σε κάθε περίπτωση εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας.

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 δίγραμμα 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 κωδικοποίησης 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 εκπεστές 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 {άρθρα 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 αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 1170/2012,505 /2012).

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 άρθρ. 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.

Ιδιαίτερος 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 η από 31/10/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος 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 αφισοκολλήσεων, 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 «...» 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 «...», όσο και της εταιρίας «...», 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) «...»-ΑΦΜ ..., 2) «...»-ΑΦΜ- ..., 3) «...» - ΑΦΜ-..., 4) «...»- 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 «...» με ΑΦΜ ..., ως μερικώς εικονικά, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική τους αξία.

Ακολουθως, 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 «...» 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

.../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 την 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 «...», 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 «...», συνολικής αξίας 259.691,31 €, πλέον μιας επιταγής της . Τράπεζας εκδόσεως «...» σε διαταγή της «...», αξίας έναντι 10.000,00 € και μιας επιταγής της Eurobank, εκδόσεως «...» σε διαταγή της λήπτριας «...», 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 «...», 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 «...», 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 επикаλέστηκε 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, «....».

Με βάση τα δεδομένα αυτά, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες 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 «...», 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 «...» (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 ..., της εταιρίας, της εταιρίας ..., της εταιρίας ..., ... 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 υπερβολάβους 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 υπερβολαβικής 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 υπερβολάβο 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 το 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 παρέχοντας 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.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό, περί αναιτιολόγητης κρίσης και περί έλλειψης νόμιμης βάσης ως προς τη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, σύμφωνα με το ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ υπ' αριθ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), στο εξής ΚΒΣ ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 2 παρ 1 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 3 ορίζεται ότι: «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, γ) **λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας**, δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο. ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς. Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν

ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την παρ 4 του άρθρου 30 του ιδίου ως άνω ΠΔ, ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα

έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ΚΦΕ και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο

αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα, ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριό να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθησή και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (πρβλ. ΣτΕ 1224/2017, βλ. ΣτΕ 1102/2017, 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010). Τέλος, κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, δεν απαιτείται, όταν διαπιστώνονται οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως, να προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο ποσό εξόδων, που δεν εμφανίσθηκε στα βιβλία της, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχειρήσεως και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣτΕ 1259/1987). Ενόψει δε τούτου δεν απαιτείται κατά νόμο ειδικότερη σύγκριση των ποσών τα οποία αφορούν οι σχετικές πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279- 3280/2000 επταμ.).

Κατά το φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και βάσει των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα θεωρημένων ισοζυγίων Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών και των στοιχείων, διαπιστώθηκε, σύμφωνα με την από 11/07/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων), ότι η προσφεύγουσα, είχε υποπέσει, στις εξής παραβάσεις: «στη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007-31/12/2007 έλαβε τέσσερα (4) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 54.054,00 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 έλαβε δεκατέσσερα (14) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 152.830,00 € και στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 ένδεκα (11) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 184.120,00 € χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας, από την επιχείρηση με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της και επιβλήθηκαν εις βάρος της, τα πρόστιμα της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 και 18, του Π.Δ. 186/1992.

Στις ως άνω διαπιστώσεις κατέληξε ο αρμόδιος ελεγκτής αφού έλαβε υπ' όψιν του τα ακόλουθα:

- Το Μοναδικό Συντελεστή ή Μοναδικούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) που

αντιστοιχούν στις δραστηριότητες της προσφεύγουσας επιχείρησης και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ως ίσχυαν για τα υπό κρίση έτη, που είναι ο ακόλουθος:

✓ Κ.Α 8059. Μ.Σ.Κ.Κ. 38% (Σύμβουλοι Προώθησης πωλήσεων μάρκετινγκ)

Ο ανωτέρω Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) εφαρμόστηκε στο συνολικό άθροισμα των ακαθαρίστων εσόδων.

Σημειώνεται δε, ότι η προσφεύγουσα είναι επιχείρηση με περισσότερους από δύο κλάδους δραστηριότητας αλλά δεν κατέστη εφικτό να διαχωριστούν από τον έλεγχο τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε κλάδου, και να εφαρμοστούν οι αντίστοιχοι Μ.Σ.Κ.Κ., λόγω του ότι παρακολουθεί όλα τα έσοδα της σε ένα λογαριασμό, με την ακόλουθη περιγραφή, ήτοι «πωλήσεις υπηρεσιών». Ως εκ τούτου ο έλεγχος εφάρμοσε τον ως άνω Μ.Σ.Κ.Κ στο συνολικό άθροισμα των ακαθαρίστων εσόδων. (Υπ. Οικονομικών εγκ. 129/55, 1618/58, 5/76, 4/80, σχετ. ΣτΕ 164/76, 4122/76, 1839/73, 584/78, 345/79, 4102/86, 974/91, 126/92). Στη δεδομένη περίπτωση, δεν απαιτείται ειδικότερη αιτιολογία για την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστού, όταν αυτός δεν είναι ανώτερος των μεγίστων ορίων των συντελεστών καθαρού κέρδους, που προβλέπονται από τους πίνακες για ένα τουλάχιστον από τους κλάδους της επιχείρησής. (σχετ. ΣτΕ 126/92).

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, ενόψει των προπαρατεθέντων διατάξεων και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις και παρατυπίες ήταν μεγάλης έκτασης, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της κατά τη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007-31/12/2008 ανερχόταν στο ποσό των 1.181.497,84 ευρώ, ήτοι ανέρχεται σε ποσοστό 17,51% επί των ακαθαρίστων εσόδων (206.884,00 X 100/1.181.497,84), κατά δε τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 ανερχόταν στο ποσό των 818.083,00 ευρώ, ήτοι ανέρχεται σε ποσοστό 22,51% επί των ακαθαρίστων εσόδων (184.120,00 X 100/818.083,00). Η φύση των φορολογικών αυτών παραβάσεων, λόγω του μεγέθους και της έκτασής τους, συνιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτές τις διαχειριστικές περιόδους ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικώς και εξωλογιστικώς, αφού λήφθηκε υπόψη ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχεί στις δραστηριότητες της προσφεύγουσας και ο οποίος περιλαμβάνεται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, ΠΟΛ. 1004/2006 (υπ' αριθμ. πρωτ. 1004925/15062 /Γ0012/19.1.2006 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) και ειδικότερα ΚΑ 8059 Σύμβουλοι Προώθησης πωλήσεων (μάρκετινγκ) συντελεστής 38%. Τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προέκυψαν, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), κατά περίπτωση, συγκρίθηκαν και λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων **και συνεπώς ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικών προσδιορισθέντων κερδών**

τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων. Με τα δεδομένα αυτά, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει η προσφεύγουσα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών-Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης (ΔΕΔ Θεσσαλονίκης), εκδόθηκε η υπ' αριθ. **253/28-01-2019** Απόφαση του Προϊσταμένου, βάσει της οποίας, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία για τα κρινόμενα έτη χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, δεδομένου ότι η αποδιδόμενη εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης και βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ γ' της παρ 3 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992, ήτοι ότι τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά, **λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας**, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίνονται **ως ανεπαρκή**. Κατά τα λοιπά ισχύει ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της*. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για τον καταλογισμό του φόρου και την επιβολή προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό και την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του φόρου ή του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις

του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, καθόσον στην συγκεκριμένη περίπτωση το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013](#) (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α' της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου](#), τις διατάξεις του οποίου και επικαλείται η προσφεύγουσα, ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και συνεπώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί για τα κρινόμενα έτη, εφόσον δεν προβλέπεται ρητά από το Νόμο και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος

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 φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και α2) της με αριθμό **.../.../2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, 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 και την κρίση των βιβλίων από ανακριβή σε ανεπαρκή, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 14/05/2007 – 31/12/2008	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	194.970,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	180.035,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	375.005,30 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	134.809,65
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	124.483,24

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	259.292,89€
---	--------------------

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.