



Καλλιθέα 27/7/2020

Αριθμός Απόφασης: 1569

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax: 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
5. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.
6. Την από 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», εδρεύουσας στην, επί της οδού αριθ., με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ:
 - Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 40.625,78€, πλέον πρόσθετος φόρος 41.487,77€, ήτοι συνολικό ποσό 82.229,96€ για τη διαχειριστική περίοδο 2008.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 28.500,78€, πλέον πρόσθετος φόρος 29.022,36€, ήτοι συνολικό ποσό 57.523,14 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2008.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017), ποσού 3.550,52, για τη διαχειριστική περίοδο 2008.
 - Της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 14.958,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 7.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 8.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Συνεπεία, των με αριθ. πρωτ...../2015 &/2017 δελτίων πληροφοριών & της από 22-11-2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διενεργήθηκε ο επίδικος έλεγχος.

Από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες διανομής & χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τέσσερα (4) τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερική αξία τους (σελ.209 έκθεσης ελέγχου). Τα επίδικα τιμολόγια είναι τα παρακάτω:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΣΧΕΘΕΙΣΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 19%
.....	15/07/08	Κόστος προγράμματος προωθ. ενεργ.....	11.480,00	2.181,00
.....	25/07/08	Κόστος προγράμματος προωθ. ενεργ	6.873,00	1.305,87
.....	30/11/08	Κόστος προγράμματος προωθ. ενεργ.....	10.645,00	1.988,35
.....	30/11/08	Κόστος προγράμματος προωθ. ενεργ.....	8.577,00	1.625,63
		ΣΥΝΟΛΟ	37.575,00	7.100,85

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ΙΖ' Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω διαπιστωθέντα από την Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε τις από 14/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου α)προστίμου ν.4337/2015, β)φορολογίας εισοδήματος και γ)Φόρου Προστιθέμενης Αξίας -Προστίμου ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008.

Οι διαπιστώσεις του επανελέγχου (καθόσον η επιχείρηση είχε περαιώσει τη χρήση αποδεχόμενη το σημείωμα περαίωσης με τον ν.3888/10) είναι οι κάτωθι:

1.1 Φορολογία ΚΒΣ:

Όπως προαναφέρθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες διανομής & χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τέσσερα(4) τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν **μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερική αξία τους.**

Η ΙΖ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών διαπίστωσε, τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των τεσσάρων (4) εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 37.575,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.100,85 €, με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, τα οποία όμως αυτή έκρινε **Εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, αρ.12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 18 παρ.2 και 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τη διάταξη της περίπτωσης β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17-10-2015). Για την ανωτέρω παράβαση εκδόθηκε η αριθ. /2019 οριστική επίδικη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 14.958,00€(37.395,00 € X 40%).

1.2 Φορολογία Εισοδήματος:

Ο έλεγχος, λόγω των νέων στοιχείων και επειδή η προσφεύγουσα είχε περαιώσει με τον ν.3888/2010 εξέδωσε νέο συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με το άρθρο 11 του νόμου αυτού, με σύνολο διαφοράς φόρου 19.963,16 ευρώ, το οποίο η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε.

Στη συνέχεια λόγω της μη αποδοχής του ως άνω σημειώματος και της λήψης των ως άνω εικονικών στοιχείων διενεργήθηκε ο έλεγχος και τα βιβλία & τα στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΚΒΣ, τα δε ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 ν.2238/94 εξωλογιστικά. Έτσι τα δεδομένα του επανελέγχου έχουν ως κάτωθι:

1.ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης: 1.117.047,02 ευρώ

Προσαύξηση 8%: 89.363,76 ευρώ

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου: 1.206.410,78 ευρώ

2.ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

2.1 Καθαρά κέρδη λογιστικά

Κέρδη δήλωσης: 13.351,98 ευρώ

Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου: 37.395,00 ευρώ

Σύνολο ΚΚ λογιστικά: 50.746,98 ευρώ

2.2 Καθαρά κέρδη Εξωλογιστικά

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου: 1.206.410,78 ευρώ Χ ΣΚΚ 18% (ΜΣΚΚ 10%Χ 1,80 (προσαύξηση 40% *2 λόγω λήψης εικονικών) = 217.153,94 ευρώ.

Τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου 217.153,94 ευρώ (μεγαλύτερα)

Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική επίδικη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

1.3 Φορολογία ΦΠΑ

1.3.1 Την χρήση 2008, η προσφεύγουσα εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 7.100,85€, των ως άνω αναφερθέντων τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, από τον ΦΠΑ εκρών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000.

Επομένως, κατά τον παρόντα έλεγχο, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ για καταβολή και εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική επίδικη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

1.3.2 Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις συνέπειες της παραγράφου 1 του άρθρου 79 ν.4472/2017, ήτοι Ειδικό Πρόστιμο ποσού 7.100,85€ Χ 50% = 3.550,52€.

Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική επίδικη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

Με την από 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος: Παραγραφή

2ος Λόγος: Δεν υφίστανται νέα στοιχεία, γιατί ήταν γνωστά στη φορολογική διοίκηση από τις 02/5/2012 όταν εκδόθηκε η αρχική εντολή ελέγχου για την επιχείρηση «.....», ήτοι εντός της πενταετούς παραγραφής

3ος Λόγος: Παρανόμως επανήλθε η φορολογική αρχή σε έλεγχο περαιωθείσας χρήσης με το νόμο 3888/2010.

4ος Λόγος: Εφαρμογή άρθρου 3 ν.4337/2015 ως ευνοϊκότερο καθεστώς.

5ος Λόγος: Σε κάθε περίπτωση, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και νόμιμες, η δε εταιρεία σε κάθε περίπτωση είναι καλόπιστη λήπτρια των φορολογικών στοιχείων. Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση και η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων έγινε με τραπεζικές επιταγές.

6ος Λόγος: Σε κάθε περίπτωση, η παράβαση που θα έπρεπε να καταλογισθεί θα ήταν η λήψη φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

7ος Λόγος: Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή δεν θα έπρεπε να καταλογίσει τη σχετική δαπάνη ως λογιστική διαφορά και δεν θα έπρεπε να επιβάλει ΦΠΑ σε βάρος μας.

Α.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ 1ο 2ο,& 3ο ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2)... 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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 τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

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

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 ορίζεται: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι: «5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, «από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου». Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων» προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής: 1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να

ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1194/2017 (5 Δεκεμβρίου 2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/1990).

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 σύμφωνα με την ΠΟΛ1002/2001 : «Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.3888/2010, ορίζεται ότι,

3..... Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα

4. 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, συμψηφισμένου 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. Από την με ημερομηνία 14/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα τη διαχειριστική περίοδο περαίωσε με τις διατάξεις του ν.3888/2010.Εξ άλλου όπως αναφέρεται στην ίδια έκθεση ελέγχου, λόγω της ύπαρξης νέων στοιχείων εκδόθηκε συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης που προβλέπει το άρθρο 19 του παραπάνω νόμου, το οποίο η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, στη προσφεύγουσα, από την ΙΖ Δ.Ο.Υ Αθηνών για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 με αφορμή τα με αριθ. πρωτ...../2015 &/2017 δελτία πληροφοριών & την από 22-11-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που αφορά την επιχείρηση Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα είναι λήπτης μερικώς εικονικών φορολογικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η ως άνω ΟΕ και δεν μπορεί να προσδιορισθεί η αξία (σελ.209 έκθεσης ελέγχου Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Τα προαναφερθέντα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας για τη φορολογία της προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή και την εξόφληση του σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 για τη χρήση 2008 και σε κάθε περίπτωση μετά την παρέλευση της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής, αλλά εντός της προθεσμίας της δεκαετούς προσφυγής. Οι επίδικες οριστικές πράξεις καταλογισμού εκδόθηκαν και επιδόθηκαν εντός του χρονικού αυτού διαστήματος, ήτοι την 31.12.2019. Συνεπώς εφόσον τα με αριθ. πρωτ...../2015 &/2017 δελτία πληροφοριών & η από 22-11-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ παρελήφθησαν μετά τη συντελεσθείσα περαίωση της χρήσης 2008,

αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 ν.2238/1994, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατά το άρθρο 84 παρ.1 του ΚΦΕ πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα άρθρα και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρων και προστίμων για τη χρήση 1/1-31/12/2008 δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται απορριπτέοι.

Β.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4° ΛΟΓΟ

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση για τη λήψη των επίδικων εικονικών τιμολογίων επεβλήθησαν οι ελαφρύτερες φορολογικές ποινές σε σχέση με αυτές του ν.2523/97:

α) πρόστιμο που ανέρχεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, σύμφωνα με το άρθρο 79 Ν.4472/2017 και β) πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 που ανέρχεται στο 40% της καθαρής αξίας κάθε τιμολογίου.

Στις οριστικές πράξεις φορολογίας ΦΠΑ και Εισοδήματος επεβλήθησαν πρόστιμα που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 ν.4509/17, που είναι ευνοϊκότερα, σε σχέση με αυτά που προσδιορίζονται με το ν.2523/97.

(βλ. Σκέψη 9 απόφασης ΣτΕ 1438/2019.....<< Συναφώς, δεν προκύπτει κάτι διαφορετικό από το άρθρο 58 παρ.1 του ν. 4174/2013 ή από το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 4337/2015 ούτε, άλλωστε, από το άρθρο 49 του ν. 4509/2017>>.

Γ.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ 5°, 6° & 7° ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή στο άρθρο 23 του ν.4174/2013 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, 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 εμπειριστатωμένα 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, με τις διατάξεις του π.δ. 186/1992 (Α' 84) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται:

Άρθρο 2 § 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 ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, 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.

Άρθρο 12 § 1,9,10 και 11 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.....

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο..

Άρθρο 18 § 2 και 9

18. 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 τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.....

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του

στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η αρ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, «...δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλότητος λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

‘Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου’.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016, η οποία έκανε αποδεκτή την αρ./2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «....ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

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

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.

Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ (όπως ίσχυσε μέχρι 31.12.2014) και την ΠΟΛ 1210/2013, ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

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, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει, 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 αποδεικτικά 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, 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την με ημερομηνία θεώρησης 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που αφορά την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, προέκυψαν τα εξής: Η ως άνω Ομόρρυθμη Εταιρία έκανε εργασιών στις 04.2.2000. Αντικείμενο εργασιών είχε το χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών, υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού, προώθησης προϊόντων σε καταστήματα κλπ. Χρησιμοποίησε ως επαγγελματική εγκατάσταση μισθωμένο ισόγειο χώρο 175 τμ και πατάρι 88 τμ επί των οδών &- Διέθετε ΦΙΧ με μικτό βάρος 1870. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση η ΟΕ Υπέβαλλε όλες τις προβλεπόμενες δηλώσεις Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΦΜΥ, αμοιβών τρίτων, συγκεντρωτικές πελατών-προμηθευτών, ώστε να είναι νομιμοφανής, να αποτρέψει τη πρόκληση ελέγχου και να έχει συναλλαγές με πιστωτικά ιδρύματα (ΣΕΛ.81). Προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των παραστατικών εσόδων, εξόδων και δαπανών. Από τον έλεγχο των

προσωρινών και των οριστικών δηλώσεων Φ.Μ.Υ., διαπιστώθηκε ότι, το έτος 2008 απασχόλησε δύο(2) άτομα. Επίσης αναφέρεται 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 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 αναγνωρισθεί η δαπάνη των διαφημιστικών εντύπων. Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, για τις συναλλαγές με τους Δήμους καταβλήθηκε και προσκομίστηκε το αντίστοιχο τέλος διαφήμισης.

Η Ζ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, έκρινε τα στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, **μερικώς εικονικά, που προκύπτουν από μέρος των προσκομισθέντων στοιχείων χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική τους αξία.**

Ακολούθως, από τον διενεργηθέντα **επανέλεγχο** της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ στην προσφεύγουσα λήπτρια εταιρία, διαπιστώθηκε ότι αυτή έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/1/2008-31/12/2008 τέσσερα (4) **Εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής**, συνολικής καθαρής αξίας 37.575,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, τα οποία και συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, στις υποβληθείσες περιοδικές και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου και ότι υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 για το έτος 2008 δηλώνοντας ως προμηθεύτρια την ως άνω εταιρία.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφο του από 01.07.2008 Ιδιωτικού Συμφωνητικού συνεργασίας το οποίο κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΗ' ΑΘΗΝΩΝ και με την ενδικοφανή προσφυγή το αριθ. Θεώρησης/2008 Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣ/ΚΗΣ αντίγραφο Ιδιωτικού Συμφωνητικού Συνεργασίας, βάσει των οποίων ανέθεσε στην ως άνω εκδότρια επιχείρηση, την διαφήμιση προϊόντων, ή υπηρεσιών, για λογαριασμό της, την υποστήριξη με προσωπικό σε διανομές δειγμάτων και φυλλαδίων, την υποστήριξη σε βοηθητικές εργασίες κ.τ.λ..Για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών η εκδότρια ανέλαβε να βρίσκει και να διαθέτει στον πελάτη προωθήτριες, διανεμήτριες, συνεργάτες (επόπτες καταγραφείς, υπαλλήλους βοηθητικών υπηρεσιών για έρευνα αγοράς κλπ), για την υλοποίηση προωθητικών προγραμμάτων γενικότερα και πιο ειδικά για την εταιρεία Από τις καταστάσεις που συνοδεύουν τα επίμαχα Τ.Π.Υ. της εκδότριας επιχείρησης αντίγραφα των οποίων προσκόμισε η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν οι ημερομηνίες και οι πόλεις στις οποίες διενεργήθηκαν οι προωθητικές ενέργειες, οι αμοιβές κατά ημέρα των ατόμων κάθε ειδικότητας (πχ. προωθητές in-store promotion, out store promotion, βραδινών προγραμμάτων και επόπτες) που απασχόλησε η ως άνω εκδότρια για την διεκπεραίωση των εργασιών που της ανέθεσε η λήπτρια των τιμολογίων. Για την εξόφληση των ως άνω συναλλαγών κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 με την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....», η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο και με την ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα αποδείξεων πληρωμής επιταγών ως εξής:

Απόδειξη Πληρωμής	Ποσό	Τραπεζικές Επιταγές	
...../2008	16.968,83	 30/09/2008	10.968,83€
		 30/09/2008	6.000,00€
...../2008	4.870,31	 20/12/2008	4.870,31 €
...../2009	15.319,30	 8/05/2009	10.000,00€
		 31/07/2009	5.319,30€
...../2009	8.019,91	 31/05/2009	2.147,95€
		 9/09/2009	5.500,00€
ΣΥΝΟΛΟ	44.806,39		

Στις επιταγές της με αριθ. ποσού 5.500,00€, αριθ..... ποσού 2.147,95 € και αριθ..... ποσού 10.968,83€,ήτοι συνολικού ποσού 18.616,78 €, στις οποίες φαίνεται το πίσω μέρος αυτών και η οπισθογράφηση αυτών από την

....., γεγονός που αποδεικνύει είτε ότι έχουν εισπραχθεί από την ίδια.

Για τις υπόλοιπες επιταγές, η προσφεύγουσα έκανε αίτημα στην για να της χορηγήσουν αντίγραφα με την οπισθογράφηση αυτών, αλλά η τράπεζα δεν παρείχε τα στοιχεία επικαλούμενη διάφορους λόγους.

Εκ μέρους της υπηρεσίας μας με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/2020 έγγραφο, ζητήθηκε από την πληροφορία σχετικά με τις επιταγές με αριθ. ποσού 10.000,00€ της με αριθ. ποσού 5.319,30€ της με αριθ. ποσού 4.870,31€ & με αριθ. ποσού 6.000,00 της

Η απάντησε με το αριθ. πρωτ./...../2020 έγγραφο (ΔΕΔ...../2020) και μας ενημέρωσε για τα κάτωθι:

- Μας απέστειλε φωτοαντίγραφα των επιταγών με αριθ. ποσού 4.870,31€ της & της με αριθ. ποσού 6.000,00 της από το πίσω μέρος των οποίων φαίνεται η οπισθογράφηση αυτών από την Η πρώτη εξ αυτών μεταβιβάστηκε στον προμηθευτή της με ΑΦΜ, που όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις δήλωσε την ΟΕ ως πελάτης για τη χρήση 2008 με ποσό 129.265,00 ευρώ. Η δεύτερη εισπράχθηκε από την με ΑΦΜ ΟΜ της εταιρείας.
- Για την με αριθ. ποσού 10.000,00€ της, μας γνωστοποίησε ότι αυτή στο σύστημα της τράπεζας φαίνεται ανεξόφλητη και
- Για την αριθ. ποσού 5.319,30€ της, δεν κατέστη δυνατή η ανεύρεση του σώματος αυτής από το αρχείο της τράπεζας.

Η προσφεύγουσα, ως τηρούσα βιβλία της Γ κατηγορίας του ΚΒΣ, διενέργησε στα βιβλία της εγγραφές βάσει των εκδοθέντων αποδείξεων πληρωμής προς τον προμηθευτή της, μέσω των αξιογράφων που χορήγησε, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο. Επίσης, ο έλεγχος δεν αναφέρει τίποτα σχετικά με την ορθή ή όχι τήρηση του λογαριασμού ως προμηθευτή της εταιρείας από την προσφεύγουσα.

Τελικά, η αρμόδια φορολογική αρχή για τη φορολογία του λήπτη των τιμολογίων Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, αφού έλαβε υπόψη της τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου της Ζ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, άλλαξε το πόρισμα αυτής και έκρινε τα επίδικα Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα από την **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥΣ.**

Επειδή με την απόφαση 253/2019 της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης που αφορά λήπτη φορολογικών στοιχείων με εκδότη την ίδια επιχείρηση (.....), στον οποίο επεβλήθη πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. γ' ν. 4337/2015 (μερικώς εικονικά όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου), κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα εξής:

<<Επειδή, ο έλεγχος δεν μπορεί να βασιστεί αποκλειστικά και μόνο στις ενδείξεις, όπως προκύπτουν από τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότη 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 με την απόφαση του ΣτΕ Α 249/2018 κρίθηκαν μεταξύ άλλων τα εξής:

6. Επειδή, στο άρθρο 30 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, οριζόταν ότι: «1. ... 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων», ενώ στο άρθρο 31 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: ...». Εξάλλου, στο άρθρο 18 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 94), όπως ίσχυε κατά την ένδικη χρήση, μετά την προσθήκη δευτέρου εδαφίου στην παράγραφο 2 αυτού με την παράγραφο 5 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002 (Α' 54), οριζόταν 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 του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή....». Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 30 και 31 του ν. 2238/1994, η φορολογική αρχή οφείλει καταρχήν να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης που κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή. Ως εκ τούτου οι γενόμενες νομοτύπως και στο πλαίσιο των οικείων διατάξεων του ΚΒΣ εγγραφές στα βιβλία του

επιτηδευματία είναι δεσμευτικές για τη φορολογική αρχή. Εξάλλου, για να μπορεί ο επιτηδευματίας να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τη δαπάνη επί τη βάση φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ ή άλλων πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων, που έχουν κατ' άρθρο 18 παρ. 2 του ΚΒΣ καταχωρισθεί στα βιβλία του, πρέπει τα στοιχεία αυτά να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή, αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις, αφετέρου δε να περιέχουν όλα τα στοιχεία που απαιτούνται από το νόμο, να μην είναι πλαστά και ασφαλώς να αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσα (παραγωγική) δαπάνη. Τούτων έπεται ότι ο λήπτης νομοτύπως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, που αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και έχει εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, για το οποίο ο λήπτης καλοπίστως υπέλαβε ότι ήταν πράγματι εκείνο που εκπλήρωσε τη συναλλαγή, έχει δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του. Η δε τυχόν απάτη του φερόμενου εκδότη του φορολογικού αυτού στοιχείου ή η τυχόν συμπαιγνία του με τρίτο πρόσωπο, ούτως ώστε ο φερόμενος εκδότης να εμφανίζεται ως πραγματοποιήσας τη συναλλαγή, αντί του τρίτου, την οποία αγνοεί ο λήπτης, δεν δύναται να αντιταχθεί εκ μέρους της φορολογικής αρχής στον καλόπιστο λήπτη, προκειμένου ο τελευταίος να μην ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, εφόσον η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει με επαρκή βεβαιότητα τα αντικειμενικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι ο λήπτης, που ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η συναλλαγή του με τον εκδότη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων.

7. Επειδή, λαμβανομένου υπόψη ότι εν προκειμένω, κατά τα γενόμενα ανελέγκτως δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, οι συναλλαγές που αφορούν τα ένδικα φορολογικά στοιχεία έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά με άλλο πρόσωπο και όχι με το φερόμενο ως εκδότη αυτών, η δε αναιρεσιβλήτη εταιρία, λήπτρια των στοιχείων αυτών, κρίθηκε ότι ήταν καλόπιστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, έχει, μάλιστα, καταβάλει και το τίμημα των οικείων συναλλαγών, αλλά και τον αναλογούντα σε αυτά φ.π.α., εδικαιούτο καταρχήν, ενόψει των γενομένων δεκτών στην προηγούμενη σκέψη, να τα καταχωρίσει στα βιβλία της ως νομίμως εκδοθέντα και να ζητήσει την έκπτωση της δαπάνης που αντιστοιχεί σε αυτά από τα ακαθάριστα έσοδά της, όπως ορθά κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως αβάσιμα [βλ. και την υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή με την ΠΟΛ. 1071/31.3.2015 πράξη της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων].

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν τυπικά νόμιμα, καθόσον δεν προκύπτει ότι ήταν πλαστά, έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. και προέρχονται από **φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο**, το οποίο για τη χρήση 2008 έχει υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων δηλώνοντας ακαθάριστα έσοδα 2.366.157,33 ευρώ και φορολογητέα κέρδη 38.267,92 ευρώ, αμοιβές προσωπικού 23.161,00 ευρώ κλπ. Επίσης φέρεται να είναι κάτοχος του με αριθ. κυκλοφορίας ΙΧ φορτηγού αυτοκινήτου μικτού βάρους 1870 κυβικών.

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τα δεδομένα της υπηρεσίας (elenxis, taxis, συγκεντρωτικές καταστάσεις κλπ) **είναι πρόσωπο συναλλακτικά υπαρκτό**, καθόσον έχει δηλωθεί ως πελάτης από 16 φυσικά ή νομικά πρόσωπα για συναλλαγές 182.670,04 ευρώ (αγορές, γενικά έξοδα κλπ) που πραγματοποίησε από αυτά.

Η προσφεύγουσα, συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία με το ως άνω νομικό πρόσωπο (ΟΕ) και έλαβε τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε αυτό, εξοφλώντας αυτά με τραπεζικό τρόπο (έκδοση επιταγών), υπολαμβάνοντας καλοπίστως ότι ήταν πράγματι αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. 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.

Από τα προπαρατεθέντα, δεν προκύπτει εικονικότητα για τα επίδικα στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη ότι στην έκθεση ελέγχου της Ζ' ΔΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν προσδιορίζεται η μερική εικονικότητα των στοιχείων, το δε πόρισμα της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Ζ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών ότι τα τιμολόγια είναι εικονικά στο σύνολο τους και τα βιβλία ανακριβή είναι αναιτιολόγητο.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

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

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

1. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015: Μηδέν
2. Πρόστιμο του άρθρου ΦΠΑ: Μηδέν
3. Φόρος Εισοδήματος: Μηδέν
4. ΦΠΑ: Μηδέν

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.