



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/1/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 239

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «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 ...**, 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 ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αρ. **852 - 10/4/2019** απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

της ΑΑΔΕ επί της άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Τη με αρ. ... **26/4/2022** απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης επί της με αρ. κατάθεσης ...**2019** δικαστική προσφυγή.

7. Τη με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΞ ΕΜΠ 3/10/2022** κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

8. Το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ ΕΜΠ 19/10/2022** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ ...**, 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 αλλά και του με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ ΕΜΠ 19/10/2022** υπομνήματος, λαμβάνοντας υπόψη τη με αρ. **852 - 10/4/2019** απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ σε συμμόρφωση με τη με αρ. ... **26/4/2022** απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. ...**19/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 194.970,00€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 180.035,30€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 375.005,30€, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της λόγω λήψης δεκαοκτώ μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 206.884,00€, με απροσδιόριστη την εικονική τους αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**
- Με την υπ' αρ. ...**20/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 134.809,65€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 124.483,24€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 259.292,89€, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της λόγω λήψης έντεκα μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 184.120,00€, με απροσδιόριστη την εικονική τους αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 31/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994 της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αρ. ..**/2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία επανελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ. ...**/22-11-2017** έγγραφο της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, με το

οποίο διαβιβάστηκε η από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/1992), που αφορούσε στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2002 έως και 2010, η εν λόγω εταιρία 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.

Συγκεκριμένα έλαβε τα εξής φορολογικά στοιχεία έκδοσης της «...» με **ΑΦΜ**:

Διαχειριστική περίοδος 14/5/2007-31/12/2007

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ 734/29.09.07	5.040,00	957,60	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Σεπτεμβρίου
2	ΤΠΥ 79/31.10.07	8.904,00	1.691,76	Πρωθητικά προγράμματα μηνός Οκτωβρίου
3	ΤΠΥ 784/30.11.07	11.256,00	2.138,64	Πρωθητικά προγράμματα μηνός Νοεμβρίου
4	ΤΠΥ 854/31.12.07	28.854,00	5.482,26	Μέρος προεργασίας και εκτέλεση πρωθητικής ενέργειας για τον νέο τρόπο κωδικοποίηση των αυγών. Πρωθητικές ενέργειες για πελάτη Πρωθητικές ενέργειες για πελάτη ...
	ΣΥΝΟΛΟ	54.054,00	10.270,26	

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

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ 871/30.01.08	4.988,00	947,72	Υπηρεσίες προώθησης προϊόντων για πελάτες της εταιρίας για το μήνα Ιανουάριο 2008
2	ΤΠΥ 888/28.02.08	6.450,00	1.225,50	Υπηρεσίες προώθησης προϊόντων για πελάτες της εταιρίας για το μήνα Φεβρουάριο 2008 150 ημ/θια Χ 43€
3	ΤΠΥ 928/31.03.08	9.460,00	1.797,40	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Μαρτίου
4	ΤΠΥ 949/30.04.08	8.041,00	1.527,79	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Απριλίου 2008
5	ΤΠΥ 972/30.05.08	12.040,00	2.287,60	Πρωθητικά προγράμματα Μαΐου 2008 (280 πρ.Χ 43€)
6	ΤΠΥ 989/30.06.08	13.416,00	2.549,04	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Ιουνίου 2008 (312πρ.Χ 43€)
7	ΤΠΥ 1007/31.07.08	11.352,00	2.156,88	Πρωθητικά προγράμματα Ιουλίου 2008
8	ΤΠΥ 1019/29.08.08	12.169,00	2.312,11	Πρωθητικά προγράμματα Αυγούστου 2008
9	ΤΠΥ 1027/18.09.08	9.625,00	1.828,75	Υπηρεσίες προώθησης ...
10	ΤΠΥ 1030/30.09.08	11.352,00	2.156,88	Υπηρεσίες προώθησης προϊόντων σε S/M Σεπτέμβριος 2008
11	ΤΠΥ 1046/30.10.08	18.146,00	3.447,74	Πρωθήσεις Οκτωβρίου (422πρ.Χ 43€)
12	ΤΠΥ 1061/01.11.08	13.953,00	2.651,07	Υπηρεσίες προώθησης για πελάτες ...
13	ΤΠΥ 1106/30.12.08	17.716,00	3.366,00	Υπηρεσίες προώθησης για πελάτες Δεκεμβρίου 2008
14	ΤΠΥ 1109/31.12.08	4.122,00	783,18	Υπηρεσίες προώθησης για πελάτες ...
	ΣΥΝΟΛΟ	152.830,00	29.037,66	

Διαχειριστική περίοδος 1/1 - 31/12/2009

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

1	ΤΠΥ 1121/30.01.09	12.408,00	2.357,52	Πρωθητικά προγράμματα Ιανουάριος 2009
2	ΤΠΥ 1133/28.02.09	6.020,00	1.143,80	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Φεβρουαρίου
3	ΤΠΥ 1142/31.03.09	13.330,00	2.532,70	Πρωθητικά προγράμματα Μαρτίου 2009
4	ΤΠΥ 1163/30.04.09	11.782,00	2.238,58	Πρωθητικά προγράμματα Απριλίου 2009
5	ΤΠΥ 1180/30.05.09	13.244,00	2.516,36	Πρωθητικά προγράμματα Μαΐου 2009
6	ΤΠΥ 1189/30.06.09	15.308,00	2.908,52	Πρωθητικά προγράμματα μηνός Ιουνίου
7	ΤΠΥ 1207/31.07.09	28.248,00	5.367,12	Πρωθητικά προγράμματα μηνός Ιουλίου 2009
8	ΤΠΥ 1216/28.08.09	14.168,00	2.691,92	Πρωθητικές ενέργειες για πελάτες για Αύγουστο 2009
9	ΤΠΥ 1230/30.09.09	27.368,00	5.199,92	Πρωθητικές ενέργειες μηνός Σεπτεμβρίου
10	ΤΠΥ 1241/30.10.09	22.532,00	4.281,08	Πρωθητικές ενέργειες για πελάτες μηνός Οκτωβρίου 2009
11	ΤΠΥ 1253/30.11.09	19.712,00	3.745,28	Πρωθητικές ενέργειες μηνός Νοεμβρίου 2009
	ΣΥΝΟΛΟ	184.120,00	34.982,80	

Αρχικώς, κατόπιν εξέτασης από την Υπηρεσία μας της υπ' αρ. πρωτ. **.../28-09-2018** ενδικοφανούς προσφυγής κατά της με αρ. **.../11-07-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 14/05/2007 - 31/12/2008 και της με αρ. **...11-07-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η με αρ. **253/28-01-2019** απόφαση του Προϊσταμένου μας, που έκανε μερικώς δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν από μερικώς εικονικά με απροσδιόριστη την εικονική τους αξία σε εικονικά ως προς το πρόσωπο, αφού η αποδιδόμενη εικονικότητα κρίθηκε ότι ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης.

Ακολούθως, κατόπιν εξέτασης από την Υπηρεσία μας της υπ' αρ. πρωτ. **.../11-12-2018** ενδικοφανούς προσφυγής κατά της με αρ. **...19/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και της με αρ. **...20/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε η με αρ. **852 - 10/4/2019** απόφαση του Προϊσταμένου μας, με την οποία επικυρώθηκαν οι καταλογιστικές πράξεις, καθότι δεν προέκυψε διαφορά στη φορολογητέα ύλη και τον φόρο. Ωστόσο τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, αφού η αποδιδόμενη εικονικότητα κρίθηκε ότι ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης, και τα βιβλία της προσφεύγουσας που αρχικώς από τον έλεγχο είχαν κριθεί «ανακριβή», με την απόφαση της ΔΕΔ χαρακτηρίστηκαν «ανεπαρκή».

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα κατά της με αρ. **852 - 10/4/2019** απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας άσκησε τη με αρ. **...2019** δικαστική προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης, όπου μεταξύ άλλων, υποστήριξε ότι περιοριζόμενη - ως εκ του αρχικού χαρακτηρισμού των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως μερικώς εικονικών - να ανταποδείξει, ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν ήταν μερικώς εικονικές, αλλά πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους, στερήθηκε της δυνατότητας να επικαλεστεί και να προσκομίσει στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι

συναλλάχθηκε, κατά τις ένδικες χρήσεις, με καλή πίστη, δηλαδή με τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι αντισυμβαλλόμενός της ήταν η φερόμενη ως εκδότρια των ένδικων τιμολογίων επιχείρηση με την επωνυμία «...», με συνέπεια να συρρικνωθεί το δικαίωμα άμυνά της. Επ' αυτού, δε, πρόβαλε συγκεκριμένους λόγους από τους οποίους αποδεικνύεται, κατά τους ισχυρισμούς της, η καλή της πίστη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το Διοικητικό Εφετείο με τη με αρ. ... **26/4/2022** απόφασή του έκανε δεκτή τη με αρ. ...**2019** δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας, **ακύρωσε** τη με αρ. **852 - 10/4/2019** απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά της με αρ. ...**19/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και της με αρ. ...**20/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, και **ανέπεμψε** την υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να καταστεί ενώπιόν της εκ νέου εκκρεμής, για να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, ήτοι η ακρόαση της προσφεύγουσας εταιρείας.

Κατόπιν τούτου και σε εκτέλεση της με αρ. ... **26/4/2022** απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η Υπηρεσία μας, κάλεσε την προσφεύγουσα σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος και τη συνυποβολή στοιχείων, με τα οποία να αποδεικνύεται ότι κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη, δηλαδή ενεργούσε με τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι η αντισυμβαλλομένη της ήταν η πραγματική παρέχουσα τις υπηρεσίες που αναγράφονταν ως παρασχεθείσες επί των επίμαχων τιμολογίων επιχείρηση με την επωνυμία «...», με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΞ ΕΜΠ 3/10/2022** έγγραφο, στο οποίο ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα με την υποβολή του με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ ΕΜΠ 19/10/2022** υπομνήματός της (με τα συνημμένα του).

Επισημαίνεται ότι το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, με το ίδιο σκεπτικό με τη με αρ. ...- **29/7/2022** απόφασή του έκανε δεκτή τη με αριθ. ...**2019** δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας, **ακύρωσε** τη με αριθ. **253 - 28/1/2019** απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ κατά των με αρ. ... - **11/7/2018** και ...- **11/7/2018** οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 14/5/2007 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 (αντίστοιχα) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, και **ανέπεμψε** την υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να καταστεί ενώπιόν της εκ νέου εκκρεμής, για να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, ήτοι η ακρόαση της προσφεύγουσας εταιρείας. Σε συμμόρφωση με τη με αρ. ...- **29/7/2022** απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η Υπηρεσία μας εξέδωσε τη με αρ. **238-27/1/2023** απόφαση με την οποία τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης, χωρίς τη συνδρομή καλής πίστης από τη λήπτρια των στοιχείων προσφεύγουσα εταιρία.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ... - **11/12/2018** ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ**

ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ ΕΜΠ 19/10/2022 υπόμνημά της, η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2009 και 2010, ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του αρ. 68 παρ. 2 ν.2238/1994 σύμφωνα και με τις διατάξεις του αρ. 84 του Ν. 2238/1994. Δε 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' αρ. **.../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. 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.
- 3) Έλλειψη εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Καλοπιστία της προσφεύγουσας κατά τη διενέργεια των επίδικων συναλλαγών.
- 4) Παραγόμενο δεδικασμένο. Με τη με αρ. **.../2022** απόφαση του Δ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης η νόμιμη εκπρόσωπός της προσφεύγουσας αθώωθηκε της κατηγορίας της φοροδιαφυγής στο εισόδημα δια της λήψης των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2009.
- 5) 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 προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, ο ισχυρισμός περί παραγραφής προβλήθηκε από την προσφεύγουσα δια της αρχικής με αρ. πρωτ. ... – **11/12/2018** ενδικοφανούς προσφυγής κατά των οικείων πράξεων φορολογίας εισοδήματος όσο και δια της με αρ. **...2019** δικαστικής προσφυγής της στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης και έχει ήδη κριθεί από τη με αρ. ... **26/4/2022** απόφασή του, με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας.

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης συγκεκριμένα με τη με αρ. ... **26/4/2022** απόφασή του απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό, κρίνοντας ότι « ... τα προκύπτοντα από το **.../7-11-2016** Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και την με χρονολογία 22-11- 2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, τα οποία διαβιβάστηκαν εντός των ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, στη Δ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία υπό την έννοια των πιο πάνω διατάξεων. Τούτο διότι, κατά τον χρόνο της αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης των ένδικων

οικονομικών ετών 2009 και 2010 (7-12-2010), ο Προϊστάμενος της Δ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης είχε γνώση μόνο για τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας, για τα οποία, τότε, δεν υφίστατο καμία υπόνοια εικονικότητας, όχι δε και των στοιχείων που συνδέονται με τη συναλλακτική οντότητα της εκδότριας αυτών επιχείρησης, στα οποία και μόνο θα μπορούσε να θεμελιωθεί κρίση σχετικά με την εικονικότητά τους. ... Η δε προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για την επιβολή φόρου για τα ένδικα οικονομικά έτη ήταν, κατ' αρχήν, πενταετής, κατά την παρ. 1 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, και άρχισε στις 31-12-2010 και 31-12-2011 (τέλος των οικονομικών ετών εντός των οποίων έληγε η προθεσμία για την επίδοση των δηλώσεων των αντίστοιχων ετών) και θα συμπληρωνόταν στις 31-12-2014 και 31-12-2015 αντίστοιχα. Μετά την πάροδο, όμως, της πενταετίας αυτής, περιήλθαν σε γνώση της Δ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, αρμόδιας για τον καταλογισμό φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας, τα προαναφερόμενα ... συμπληρωματικά, σύμφωνα με τις πιο πάνω παραδοχές, στοιχεία, αποδεικτικά της εικονικότητας της επιχείρησης «...», τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της κατά την ανωτέρω πενταετία, με αποτέλεσμα την επιμήκυνση του χρόνου της παραγραφής στη δεκαετία, κατά τα προβλεπόμενα στη διάταξη της περ. β της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του ΚΦΕ. Ως εκ τούτου, νομίμως οι ένδικες ...19/2018 και ...20/2018 καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, που έληγε στις 31-12-2019 και 31-12-2020 αντίστοιχα, όπως ορθά κρίθηκε και με την προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ ...».

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος στις επίμαχες χρήσεις, ανυπαρξίας «συμπληρωματικών» στοιχείων και παραβίασης της χρηστής διοίκησης απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο

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 έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή...»

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ 4 του ν. 2523/1997 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 του κύκλου εργασιών, 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, 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις διαχειριστικές περιόδους 14/05/2007 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 τηρούσε βιβλία Γ κατηγορίας και είχε ως αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα με διανομή δώρων ή μή (κύρια δραστηριότητα), τις υπηρεσίες υποστήριξης επιχειρήσεων για την ένταξη τους σε αναπτυξιακά προγράμματα, αφισκοκολλήσεων, διανομής διαφημιστικού υλικού, διοργάνωσης συνεδρίων και τις υπηρεσίες διοργάνωσης εμπορικών εκθέσεων (δευτερεύουσες δραστηριότητες).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Σύμφωνα με την από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, στην εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων επιχείρηση «...» συμμετείχαν ως μέλη: α) η ...(μητέρα του ...), β) ...(σύζυγος του ...) και γ) ο Η ..., 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. Τη διαχείριση τόσο της εταιρίας «...» - **ΑΦΜ** ..., όσο και της εταιρίας «...» - **ΑΦΜ** ..., την ασκούσε ο γιός της, ...- **ΑΦΜ** ...και ήταν το μοναδικό άτομο που ασχολούνταν και με τις δύο επιχειρήσεις. Το ίδιο ισχυρίστηκε και η ...

Από έρευνα στα ηλεκτρονικά συστήματα της φορολογικής διοίκησης, διαπιστώθηκε ότι ο ...- **ΑΦΜ** ...είναι εμφανής ή αφανής διαχειριστής των ακόλουθων εταιρειών: 1) «...» - **ΑΦΜ** ..., 2) «...» - **ΑΦΜ** ..., 3) «...» - **ΑΦΜ**..., 4) «...» - **ΑΦΜ** ..., 5) «..» - **ΑΦΜ** .., ενώ ασκούσε τόσο τη δική του ατομική επιχείρηση όσο και την ατομική επιχείρηση της ... - **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. της επιχείρησης «...» για τα έτη **2007**, **2008** και **2009**, διαπιστώθηκε ότι, απασχόλησε σε κάθε έτος από ένα έως και τέσσερα άτομα συνολικά για 75, 127 και 150 ημέρες. Επίσης, παρατηρείται ότι κατέβαλε, πάντοτε στο τελευταίο τρίμηνο κάθε έτους, αμοιβές σε τρίτους μη επαγγελματίες. Πάντως παραστατικά τοιαύτων δαπανών (αμοιβής) δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή.
- Από τα προσκομισθέντα εκδοθέντα από την εταιρεία «...» φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εκδότρια επιχείρηση εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αιτιολογία «προώθηση – διανομή διαφημιστικών φυλλαδίων» ή «έρευνα αγοράς», χωρίς να αναγράφεται αναλυτικά το είδος των υπηρεσιών, ο τόπος της παροχής, η χρονική διάρκεια των παρεχόμενων υπηρεσιών, η ποσότητα των διαφημιστικών φυλλαδίων και η τιμή μονάδος, ούτε γινόταν παραπομπή σε θεωρημένο συμφωνητικό όπου θα αναλύονταν οι παρεχόμενες υπηρεσίες.
- 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.
- Στην από 13/11/2008 ένορκη κατάθεση της, στο ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, η .., ομόρρυθμο μέλος και διαχειρίστρια της εκδότριας εταιρίας, παραδέχτηκε ότι η επιχείρησή της δε διέθετε εκτυπωτικά μηχανήματα απαραίτητα, για την παραγωγή εντύπων, παρά 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 της έδρας της εταιρίας.
- Βάσει των ανωτέρω η φορολογική αρχή έκρινε ότι, καθόσον η εκδότρια εταιρία δεν εμφάνιζε

αγορές α' υλών και αναλωσίμων, δεν διέθετε υλικοτεχνική υποδομή - πάγιο εξοπλισμό, εξειδικευμένους τεχνίτες, και γενικότερα προσωπικό, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο των συναλλαγών που φερόταν να εκτελεί και που αφορούσαν σε διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστικών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός Θεσσαλονίκης.

Σημειώνεται ότι, για καμία από τις συναλλαγές που ο έλεγχος θεώρησε ως εικονικές, δεν προσκομίστηκε παραστατικό καταβολής τέλους διαφήμισης, αντιθέτως για τις συναλλαγές με διάφορους Δήμους καταβλήθηκε τέλος διαφήμισης και προσκομίστηκε και το σχετικό παραστατικό καταβολής.

- Ακολούθως, μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα εταιρία διαπιστώθηκε ότι αυτή έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007-31/12/2007 τέσσερα φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 54.054,00€, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 δεκατέσσερα φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 152.830,00€ και κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2009 ένδεκα φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 184.120,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ** ..., τα οποία και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στις περιοδικές και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των οικείων ετών. Στις δε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλε για τα έτη 2007-2009 δήλωσε ως προμηθεύτρια την ως άνω εταιρία.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στη φορολογική αρχή: α) Αντίγραφο του από 01.09.2007 και με α/α θεώρησης ... ιδιωτικού συμφωνητικού, 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 προσδιορίστηκε στα 42,00€ κατ' ελάχιστον, πλέον Φ.Π.Α. 19% ανάλογα με την φύση της ενέργειας και τον απαιτούμενο χρόνο απασχόλησης. β) Αντίγραφο του από 01.01.2008 και με α/α θεώρησης ... ιδιωτικού συμφωνητικού, 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 προσδιορίστηκε στα 43,00€ κατ' ελάχιστον, πλέον Φ.Π.Α. 19% ανάλογα με την φύση της ενέργειας και τον απαιτούμενο χρόνο απασχόλησης. γ) Αντίγραφο του από 01.01.2009 και με α/α θεώρησης ... ιδιωτικού συμφωνητικού, 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 προσδιορίστηκε στα 44,00€ κατ' ελάχιστον, 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 προσωπικό προώθησης - διανομής, merchandiser, επόπτες, καταγραφείς, υπαλλήλους βοηθητικών υπηρεσιών για έρευνα αγοράς, για την κάλυψη αναγκών που είχαν αναληφθεί για λογαριασμό πελατών της προσφεύγουσας. Ωστόσο 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 γινόταν αναφορά στον τρόπο και στο χρόνο εξόφλησης των τιμολογίων.

- 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 επιχείρησης, 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 στη φορολογική αρχή αντίγραφα επιταγών μίας όψεως, (μόνο της μπροστινής). Συγκεκριμένα τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, δέκα τέσσερις επιταγές της ..., εκδόσεως της προσφεύγουσας, σε διαταγή της «...», συνολικής αξίας 259.691,31€, πλέον μιας επιταγής της ...εκδόσεως της εταιρίας «...» σε διαταγή της εταιρίας «...», αξίας 10.000,00€ και μιας επιταγής της ..., εκδόσεως της εταιρίας «...» σε διαταγή της εταιρίας «...», για το σύνολο των οποίων, ο έλεγχος αδυνατούσε να προσδιορίσει από ποιον τελικά εισπράχτηκαν. Επιπροσθέτως από την αναλυτική καρτέλα του 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 1/1 - 31/12/2009 με την προμηθεύτρια επιχείρηση «...», η προσφεύγουσα προσκόμισε στη φορολογική αρχή αντίγραφα επιταγών μίας όψεως, (μόνο της μπροστινής). Συγκεκριμένα, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, εννέα (9) επιταγές της ..., εκδόσεως της προσφεύγουσας, σε διαταγή της «...», συνολικής αξίας 235.244,84 €, για τις οποίες, ο έλεγχος αδυνατούσε να προσδιορίσει από ποιον τελικά εισπράχτηκαν.
- 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), η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν ήταν απαραίτητα

όλα τα ημερομίσθια που τιμολόγησε η προσφεύγουσα, προς εξυπηρέτηση των πελατών της.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, έκρινε ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες, όπως περιγράφονται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. από την εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίνονται εξ ολοκλήρου σε πραγματική συναλλαγή, είναι δηλαδή μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική τους αξία καθόσον: α) Η εκδότρια εταιρεία δεν είχε πραγματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα της, αφού δε διέθετε κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (α' ύλες, εκτυπωτικά μηχανήματα, έντυπα υλικό κλπ), αλλά ούτε και εξειδικευμένο προσωπικό β) Από τα προσκομισθέντα 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 αποδείκνυαν την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια, αλλά 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 ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, η εκδότρια επιχείρηση, ελλείπει προσωπικού ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών, που φέρεται ότι πραγματοποίησε, σε διαφορετικές πόλεις κατά την ίδια ημέρα, για το δε προσωπικό 150 ατόμων, που ισχυρίστηκε ότι απασχόλησε χωρίς πρόσληψη και ασφάλιση, δεν προσκόμισε στοιχεία που να το αποδεικνύουν (παραστατικά αμοιβής).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη:

α) Το ότι, όπως υποστήριξε η προσφεύγουσα στην ελεγκτική 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 μάλιστα στη Θεσσαλονίκη (όπως προκύπτει και από τις συνημμένες καταστάσεις στα τιμολόγια της εκδότριας επιχείρησης). Όπως επισημάνθηκε στην οικεία έκθεση ελέγχου, 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 τα οποία η προσφεύγουσα της ανέθεσε 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 προώθησης προϊόντων, έρευνα αγοράς κ.λπ., με τη διάθεση από μέρους της τελευταίας προσωπικού προώθησης και διανομής κ.λπ. με ημερήσια αμοιβή κατ' ελάχιστον 42,00€, πλέον ΦΠΑ 19% στο έτος 2007, 43,00€, πλέον ΦΠΑ 19% στο έτος 2008 και 44,00€ στο έτος 2009 πλέον ΦΠΑ 19%, ανάλογα με τη φύση της ενέργειας και τον απαιτούμενο χρόνο απασχόλησης,

- γ) Την αλληλογραφία της προσφεύγουσας με τους πελάτες της και τους συνεργάτες της,
- δ) Τα αντίγραφα των αναλυτικών καθολικών των 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 προμηθεύτριας εταιρίας,
- ζ) Τα αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων και τις συνημμένες καταστάσεις με τα ημερομίσθια που τιμολόγησε η εκδότρια στην προσφεύγουσα.
- η) Τα αντίγραφα μίας όψεως επιταγών, εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την εκδότρια επιχείρηση, της ...,
- θ) Το από 12/11/2018 απαντητικό έγγραφο της ... (διαδόχου της ...), στο από 26/09/2018 υποβληθέν γραπτό αίτημα της προσφεύγουσας, να της γνωστοποιηθεί ποιος εισέπραξε τις επιταγές, με το οποίο ενημερώνει ότι οι κάτωθι επιταγές προσκομίστηκαν νόμιμα και πληρώθηκαν στον κομιστή τους και διαβεβαιώνει ότι ως τελευταίος κομιστής των επιταγών δεν εμφανίζεται η προσφεύγουσα εταιρία, ούτε κανένα από τα μέλη της, ενώ επισημαίνει ότι τα στοιχεία του τελευταίου κομιστή της επιταγής καλύπτονται από το τραπεζικό απόρρητο:

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

...	15.965,04	23/09/2008
-----	-----------	------------

ι) Τις ΑΠΔ και τους πίνακες προσωπικού του άρθρου 16 του Ν. 2874/2000, τις υποβληθείσες οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ., βάσει των οποίων προκύπτει: ι) Στο έτος 2007 απασχόληση 29 ατόμων με συνολικές μικτές αποδοχές ύψους 100.320,04€, που σύμφωνα με τον πίνακα αποδοχών Ε.Γ.Σ.Σ.Ε. ανέρχονταν μηνιαίως ανά υπάλληλο, σε 657,89 €, (άγαμο χωρίς προϋπηρεσία) και σε 723,28 € (έγγαμο χωρίς προϋπηρεσία), ii) στο έτος 2008 απασχόληση 36 ατόμων, (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 ανήλθε σε 247.753,03€ που σύμφωνα με τον πίνακα αποδοχών Ε.Γ.Σ.Σ.Ε. ο βασικός μισθός ανέρχονταν μηνιαίως από 01/09/2008 ανά υπάλληλο σε 701,00 €, (άγαμο χωρίς προϋπηρεσία) και σε 771,11€ (έγγαμο χωρίς προϋπηρεσία) και iii) στο έτος 2009 απασχόληση 30 ατόμων, (συνολικά, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2009 η δαπάνη μισθοδοσίας ανήλθε σε 164.321,33€), που σύμφωνα με τον πίνακα αποδοχών Ε.Γ.Σ.Σ.Ε. ο βασικός μισθός ανέρχονταν μηνιαίως από 01/09/2009 ανά υπάλληλο σε 739,56 €, (άγαμο χωρίς προϋπηρεσία) και σε 813,52 € (έγγαμο χωρίς προϋπηρεσία) αντίστοιχα. Είναι έκδηλο ότι οι ως άνω αποδοχές, που φέρεται να καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, δεν αντιστοιχούν σε μόνιμη ετήσια απασχόληση 29, 36 και 30 ατόμων,

ια) Την αλληλογραφία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και τις επιστολές που απέστειλαν οι πελάτες της, «...» και «...», 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, γινόταν αναφορά στους υπεργολάβους που χρησιμοποιήθηκαν και στους εργαζόμενους που διέθεσε ο κάθε εργολάβος,

ιβ) Το ότι από τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εκτέλεσε την από 18/01/2006 συναφθείσα σύμβαση με τον Αναγκαστικό Συνεταιρισμό Κροκοπααραγωγών Κοζάνης, διάρκειας τριών ετών έναντι αμοιβής 1.390.380,00€, μέσω υπεργολαβικής ανάθεσης στην διαφημιστική εταιρεία «...», έναντι αμοιβής 1.337.580,00€, βάσει της από 10/04/2006 σύμβασης παροχής έργου,

ιγ) Το ότι ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι τα προσκομιζόμενα έγγραφα από την προσφεύγουσα αποδεικνύουν τις συναλλαγές της με τους πελάτες της,

ιδ) Το ότι σε κάθε περίπτωση κρίνεται απαραίτητο, 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 ΚΒΣ, 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, καταλήγουμε στο ότι η κρίση του ελέγχου περί μερικής εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, διότι ο έλεγχος δεν την τεκμηριώνει επαρκώς, ειδικώς και με βάση συγκεκριμένες διαπιστώσεις και εμπειριστατωμένα με συγκεκριμένα στοιχεία, αλλά στηρίζεται κατά βάση σε στοιχεία που αφορούν στην εκδότρια επιχείρηση, προβαίνοντας στην αντιφατική διαπίστωση, ότι αφενός οι υπηρεσίες προς τους πελάτες της προσφεύγουσας παρασχέθηκαν, μέσω του υπάρχοντος προσωπικού της, αφετέρου ότι τα δηλωθέντα ημερομίσθια από την προσφεύγουσα δεν επαρκούσαν για την παροχή όλων των υπηρεσιών προώθησης προϊόντων στους ως άνω πελάτες της.

Επειδή, η προσφεύγουσα ήδη με την υποβληθείσα υπ' αρ. πρωτ. ... – **11/12/2018** αρχική ενδικοφανή προσφυγή επικαλέστηκε και προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία προέκυψε ότι οι αναφερόμενες στα υπό κρίση τιμολόγια υπηρεσίες, ήτοι διάθεση προσωπικού για προωθητικές ενέργειες, πράγματι παρασχέθηκαν σ' αυτή, όχι όμως από την εταιρεία «...» με **ΑΦΜ** ..., δεδομένου ότι δεν αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο τα Τ.Π.Υ. εκδόσεως της προσφεύγουσας προς τους πελάτες της. Τέτοια στοιχεία αποτελούν τα ιδιωτικά συμφωνητικά που σύναψε η προσφεύγουσα με την «...», ιδιωτικά συμφωνητικά που σύναψε η προσφεύγουσα με λοιπούς προμηθευτές της, τα συνυποβαλλόμενα τιμολόγια έκδοσης της προσφεύγουσας για υπηρεσίες προώθησης προϊόντων στους πελάτες της και οι τραπεζικές επιταγές με τις οποίες η προσφεύγουσα εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω, ήδη με την υπ' αρ. **852 – 10/4/2019** απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι τα επίμαχα τιμολόγια ανταποκρίνονταν σε πραγματικές συναλλαγές (διάθεση προσωπικού για την προώθηση προϊόντων των πελατών της προσφεύγουσας), κι ότι είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο της εκδότριας τους επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ** ..., η οποία, όπως αποδείχτηκε από τον έλεγχο, δεν απασχολούσε προσωπικό για να το διαθέσει στην προσφεύγουσα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών είναι εν μέρει βάσιμος σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

Επειδή, σε συμμόρφωση με το σκεπτικό και διατακτικό της με αρ. ... **26/4/2022** απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, προβήκαμε στην εξέταση του προβαλλόμενου με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ ΕΜΠ 19/10/2022** υπόμνημα της προσφεύγουσας ισχυρισμού, ως προς την καλοπιστία της κατά τις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ ΕΜΠ 19/10/2022** υπόμνημά της υποστηρίζει ότι:

α) Δεν στοιχειοθετείται, ούτως ή άλλως, σε βάρος της η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αφορούν πραγματικές συναλλαγές, από μόνο το γεγονός της φερόμενης ως εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη, διότι υπό το καθεστώς ισχύος του ν.4337/2015 (αρ. 7 παρ. 3 περ. δ'), τυγχάνει εφαρμοστέα η νέα πλέον διάταξη του αρ. 66 παρ. 5 ν. 4174/2013 το οποίο επί λέξει ορίζει ότι: «Δεν είναι εικονικό για το λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο», αλλά και του αρ. 55 παρ. 2 ββ εδ.γ' ν. 4174/2013 ως ίσχυε, σύμφωνα με το οποίο: «Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων 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 τεκμαίρεται ότι τελούσε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται»,

β) Σε κάθε περίπτωση, αποδεικνύεται ότι δεν τελούσε σε γνώση της φερόμενης ως εικονικότητας του εκδότη, αλλά, τουναντίον, τελούσε σε απολύτως καλή πίστη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών:

- Ήταν αδύνατο και δεν είχε και λόγο να ελέγξει τη φορολογική συμπεριφορά της αντισυμβαλλομένης της ή τις εργασιακές της σχέσεις καθώς: α) Η εκδότρια «...» συνιστούσε ομόρρυθμη εταιρία ιδρυθείσα και λειτουργούσα σύμφωνα με τις διατυπώσεις δημοσιότητας περί ομορρύθμων εταιριών, β) Στο χώρο όπου δραστηριοποιείτο ήταν γνωστή και μάλιστα, αποτελούσε από τις εταιρίες που είχαν ευρύ πελατολόγιο, γεγονός που αποδεικνύεται και από την έκθεση ελέγχου της Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, γ) Οι παρασχεθείσες προς την προσφεύγουσα υπηρεσίες, δεν απαιτούσαν την ύπαρξη υλικοτεχνικής υποδομής, καθώς αφορούσε ουσιαστικά την ανάθεση σε αυτή υπηρεσιών προώθησης προϊόντων, δ) Δε διατηρούσε μόνιμα στα γραφεία της το προσωπικό που χρησιμοποιούσε για τις προωθήσεις, το προσλάμβανε επί τη βάσει ημερομισθίου και αναλόγως του όγκου των προωθήσεων που είχε η κάθε εταιρία ανά ημέρα. Σε περίπτωση ελέγχου από αρμόδια αρχή, υπόλογη για το προσωπικό θα ήταν η εκδότρια, λόγω των συμβάσεων υπεργολαβίας που υφίσταντο μεταξύ αυτής και της προσφεύγουσας, ε) Ούτε από τη φορολογική αρχή μπορεί να αποκλειστεί ότι η εκδότρια απασχολούσε το προσωπικό που διέθεσε για τις εν λόγω υπηρεσίες της κατά παραβίαση της εργατικής νομοθεσίας και του δικαίου της κοινωνικής ασφάλισης.
- Καθόλα νόμιμη η εξόφληση των υπό εξέταση τιμολογίων. Όπως δέχεται και η ΔΕΔ, η προσφεύγουσα εξόφλησε το σύνολο των επίδικων ΤΠΥ με τραπεζικές επιταγές, με εξαίρεση το υπ' αρ. **.../29-9-2007** ΤΠΥ το οποίο πληρώθηκε εν μέρει με μετρητά και εν μέρει με επιταγή.
- Καθόλη τη διάρκεια της συνεργασίας τους, δεν υπήρξε απολύτως κανένα πρόβλημα στην εκτέλεση των συμβατικών υποχρεώσεων της εκδότριας έναντι της προσφεύγουσας, γι' αυτό και η προσφεύγουσα κατόρθωνε και ήταν πάντοτε συνεπής στις υποχρεώσεις της σε

τρίτους.

- Η προσφεύγουσα είχε αναλάβει ως υπεργολάβος από την «...» (και δ.τ. «...») τη διανομή καταλόγων πελατών της (...) στη Θεσσαλονίκη. Βάσει συμφωνητικού, η προσφεύγουσα ανέθεσε στην «...» τη διανομή φυλλαδίων για λογαριασμών ορισμένων πελατών της εταιρίας «...» (...). Η «...», λειτουργούσε ως υπεργολάβος της υπεργολάβου προσφεύγουσας εταιρίας, με εργοδότη τη «...». Ερχόμενη η «...» σε επαφή με τους ανωτέρω πελάτες της «...» λόγω του ανατεθέντος σε αυτήν έργου, απέσπασε τελικώς από την τελευταία τον πελάτη «...», με τον οποίο υπέγραψε την από 1/12/2008 σύμβαση, αναλαμβάνοντας έκτοτε αυτή το έργο της διανομής φυλλαδίων. Η εταιρεία «...» απέστειλε την από 12/2/2009 εξώδικη δήλωση στην προσφεύγουσα με την οποία της απέδιδε αντισυμβατική συμπεριφορά και δη αθέμιτη απόσπαση πελατείας ως προς τον πελάτη της «...», μη γνωρίζοντας ότι τον εν λόγω πελάτη τον είχε προσελκύσει και αποσπάσει τελικώς η «...». Προς επίρρωση του εν λόγω επιμέρους ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με το υπόμνημα της σε αντίγραφα σχετικά ηλεκτρονικά μηνύματα (emails) για τις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταξύ «...» και της ίδιας (σχετ. 2 και 3), την από 12/2/2009 εξώδικη δήλωση της «...» προς την προσφεύγουσα για αθέμιτη απόσπαση πελατείας ως προς τον πελάτη της «...» (σχετ. 4), προσφορά της «...» προς την προσφεύγουσα πριν τη συνεργασία τους (σχετ. 5), εκδοθέντα τιμολόγια από την προσφεύγουσα προς την «...» για διανομή φυλλαδίων σε διάφορους πελάτες (σχετ. 6-19), τιμολόγια της «...» προς προσφεύγουσα για υπηρεσίες προώθησης διαφόρων πελατών (σχετ. 20-22), την από 1/12/2008 σύμβαση παροχής υπηρεσιών - συνεργασίας «...» - «...» και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της «...» προς την «...» (σχετ. 23-25).
- Η προσφεύγουσα συνομιλούσε με την .. και εξουσιοδοτημένο από αυτήν πρόσωπο (...) καθόλη τη διάρκεια της συνεργασίας της. Προς επίρρωση του επιμέρους ισχυρισμού της, συνυπέβαλε τρία ηλεκτρονικά μηνύματα (e – mail) σε μορφή screenshot, από τον διαχειριστή της «...» προς την ίδια και προς τον ..., στα οποία αναφέρεται στις υπηρεσίες διανομής προς το «...» (σχετ. 26) καθώς και αντίστοιχο email της «...» που της προώθησε ο ... (σχετ. 27), από όπου προκύπτει ότι η ηλεκτρονική διεύθυνση του .. είναι το ..., ήτοι η ηλεκτρονική διεύθυνση (email) της .. Προς επιβεβαίωση αυτού συνυπέβαλε διάφορα ηλεκτρονικά μηνύματα (email) της .. με ημερομηνία εκείνης της περιόδου από όπου προκύπτει η ταύτιση της ηλεκτρονικής διεύθυνσης (σχετ. 28).
- Από τα «ημερήσια έντυπα εργασίας προϊστάμενου πεδίου», που συνυπέβαλε με το υπό κρίση υπόμνημα η προσφεύγουσα προκύπτουν οι έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν από κλιμάκια της «...» για την διαπίστωση της πλήρους και προσήκουσας εκτέλεσης της υπηρεσίας της διανομής των φυλλαδίων της για τον πελάτη της «...» κατά το διάστημα 8 - 12/9/2008, στην περιοχή της Θεσσαλονίκης (σχετ. 34). Στα έντυπα αυτά αναγράφονται οι περιοχές της διανομής των φυλλαδίων, ο προϊστάμενος του πεδίου και οι προϊστάμενοι των επιμέρους περιοχών, οι διανομείς που χρησιμοποιήθηκαν, ο πελάτης τον οποίο αφορά η ενέργεια και τα σχόλια σχετικά με τον τρόπο εκτέλεσής της. Προϊστάμενος πεδίου στις 8.9.2008 ορίστηκε από την «...» ο ..., ενώ σε άλλο πεδίο ορίστηκε ο ίδιος ο νόμιμος

εκπρόσωπός της Από το σύνολο των αναφερόμενων στα εν λόγω έντυπα προϊσταμένων πεδίων και εργαζομένων / διανομέων οι ... είχαν συμβάσεις εργασίας με την «...» (σχετ. 35). Ο ..., όχι μόνο είχε κατά διαστήματα εργασιακή σχέση με την «...», αλλά διατηρούσε εκείνο το χρόνο κοινή εταιρία με τον ... (αφανή διαχειριστή της) και σε χρόνους που δεν είχε τυπική εργασιακή σχέση με αυτήν εμφανιζόταν έναντι της «...» ως εκπρόσωπός της.

- Η «...» παρέδιδε όλο το υλικό των διανομών σε χώρο που χρησιμοποιούσε η «...». Συγκεκριμένα, με το υπ' αρ. **./12-9-2008** δελτίο αποστολής της «...» φέρεται να παραδίδεται στην προσφεύγουσα ποσότητα φυλλαδίων προς διανομή (σχετ. 29) στη διεύθυνση .., ήτοι σε χώρο που δεν είχε σχέση με αυτήν αλλά όπου άτυπα λειτουργούσε προς αποθήκευση εμπορευμάτων η «...», όπως προκύπτει και από έτερα παραστατικά δελτία αποστολής με ημερομηνία 16/10/2008, 12/12/2008, 4/12/2008, 21/1/2009 (σχετ. 30 – 33), στο τελευταίο δε από παραδρομή αναγράφεται ως διεύθυνση η οδός ... αντί της οδού ...).

Ως προς τον πρώτο επιμέρους λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ως ίσχυσε έως 26/7/2013 ορίζεται: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. ...».

Επειδή, ο πρώτος επιμέρους λόγος της προσφεύγουσας προβάλλεται αβασίμως και δε γίνεται αποδεκτός, καθώς στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 14/5/2007 – 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνιστά φοροδιαφυγή κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 19 του Ν.2523/1997 και δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του αρ. 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 για τον διοικητικό ορισμό της φοροδιαφυγής που ισχύει από 1/2/2016 και μετά, ή του αρ. 55 παρ. 2 ββ εδ.γ' ν. 4174/2013 που ίσχυε για φορολογικές περιόδους από 26/7/2013 έως 30/12/2013.

Ως προς τον δεύτερο επιμέρους λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, εν προκειμένω, από το πόρισμα της 11/7/2018 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι: α) Η εκδότρια εταιρεία δεν είχε πραγματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα της, εφόσον δεν υπήρχε κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (α΄ ύλες, εκτυπωτικά μηχανήματα, έντυπο υλικό κ.λπ.), αλλά ούτε και εξειδικευμένο προσωπικό. Ως εκ τούτου, ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών, που φέρεται ότι πραγματοποίησε. Η εκδότρια επιχείρηση ισχυρίστηκε ότι απασχόλησε προσωπικό 150 ατόμων, χωρίς πρόσληψη και ασφάλιση, ωστόσο ο ισχυρισμός δεν επιβεβαιώθηκε από σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. παραστατικά αμοιβής). β) Τα προσκομιζόμενα έγγραφα από την προσφεύγουσα δεν αποδεικνύουν την

πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια, παρά μόνο τις συναλλαγές της ίδιας με τους πελάτες της.

Επειδή, η αξία των ληφθέντων τιμολογίων ήταν σημαντική και οι συναλλαγές πραγματοποιούνταν συστηματικά. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 14/5/2007 - 31/12/2008 η προσφεύγουσα έλαβε δεκαοκτώ εικονικά τιμολόγια ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας 206.884,00€, ενώ κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2009 έλαβε έντεκα εικονικά τιμολόγια ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας 184.120,00€.

Επειδή, αφενός λόγω της νομικής φύσης της προσφεύγουσας, ως κεφαλαιουχικής εταιρίας η οποία θα πρέπει να διατηρεί οργανωμένο λογιστήριο και αφετέρου λόγω της αξίας, του όγκου και της συχνότητας των τιμολογίων που λάμβανε από τη συγκεκριμένη εκδότρια σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι έδρες των δύο αντισυμβαλλόμενων αλλά και ο τόπος παροχής των υπηρεσιών ήταν η Θεσσαλονίκη, η προσφεύγουσα όφειλε να ελέγξει ότι η εκδότρια διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για να οργανώσει και να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών - προωθήσεων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε. Επιπλέον, για να θεωρηθεί καλόπιστη η προσφεύγουσα ως προς την λειτουργία της «...» θα έπρεπε η ίδια να αποδείξει πως η «...» της παρείχε υπηρεσίες διανομής σε χαμηλές τιμές που η ίδια αδυνατούσε να παράσχει στους πελάτες της (γεγονός που αντίκειται στη συνήθη επιχειρηματική πρακτική).

Επειδή, η προσφεύγουσα αναφέρεται κατά βάση σε επιμέρους συναλλαγές της με την εκδότρια και συγκεκριμένα αυτές που αφορούσαν τον πελάτη «...» της εργοδότριας της εταιρίας «...». Τα σχετικά ηλεκτρονικά μηνύματα που φέρεται να αφορούν τις εν λόγω συναλλαγές και αναφέρουν τον ... (ο οποίος κατά την προσφεύγουσα αποτελεί εκπρόσωπο της «...»), αν είναι πραγματικά, στάλθηκαν στο διάστημα από 19/9/2008 έως και τις 8/10/2008 (σχ. 3, 26, 28), συνεπώς σε περίοδο κατά την οποία δεν αποδεικνύεται ότι ο ίδιος τελούσε σε εργασιακή σχέση με την «...», αλλά και γενικότερα δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται οποιαδήποτε εργασιακή σχέση του ...u με την εκδότρια. Εξάλλου, κατά το χρονικό διάστημα από 14/1/2004 έως 4/6/2008 ο τελευταίος ήταν ομόρρυθμος εταίρος της «...» με **ΑΦΜ**:... και με αντικείμενο εργασιών όμοιο με αυτό της προσφεύγουσας και της εκδότριας, ήτοι διαφημιστικές υπηρεσίες και χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών. Σε κάθε περίπτωση, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούν σε υπηρεσίες προώθησης που παρασχέθηκαν σε πλήθος πελατών και εκδόθηκαν σε περίοδο που εκτείνεται από τις 29/9/07 έως και τις 30/11/09.

Επειδή, στα συνυποβαλλόμενα αντίγραφα των συμβάσεων έργου των ... με την «...», αφενός δεν υπάρχει θεώρηση δημόσιας αρχής ώστε να υπάρχει βέβαιη ημερομηνία, αφετέρου οι εν λόγω συμβάσεις φέρεται να συνήφθησαν κατά το τέλος της ελεγχόμενης περιόδου (20/7/2009, 25/7/2009, 20/8/2009, 25/7/2009 και 23/7/2009). Τα δε ημερήσια έντυπα εργασίας με τα οποία φέρεται να διενεργούνταν έλεγχοι από την εργοδότρια επιχείρηση («...») για τη διαπίστωση της πλήρους και προσήκουσας εκτέλεσης των υπηρεσιών της διανομής των φυλλαδίων για τον πελάτη «...» αφορούσαν τη σύντομη χρονική περίοδο **8 - 12/9/2008**.

Επειδή, στο προφίλ συναλλασσόμενου του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS για την «...» με **ΑΦΜ** ... δεν υπάρχει δηλωμένη εγκατάσταση (αποθήκη) επί της οδού...

Επειδή, από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών της προσφεύγουσας για τα επίμαχα έτη 2007, 2008 και 2009 προκύπτει ότι η «...» δεν αποτελούσε την αποκλειστική – μοναδική προμηθεύτρια παροχής υπηρεσιών διανομής - προωθήσεων της. Αντίθετα, κατά το επίμαχο διάστημα η προσφεύγουσα έχει δηλώσει διάφορους προμηθευτές, με το ίδιο δε αντικείμενο δραστηριότητας, μεταξύ άλλων:

- στο 2007 τους .. με **ΑΦΜ**:..., ...με **ΑΦΜ**:..., ...με **ΑΦΜ**:...,
- στο έτος 2008 τους ...με **ΑΦΜ**:..., ...με **ΑΦΜ**:..., ...με **ΑΦΜ**:..., ...με **ΑΦΜ**:...,
- στο έτος 2009 ...με **ΑΦΜ**:..., ...με **ΑΦΜ**:...,

στους οποίους μάλιστα σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα ELENXIS παρατηρείται ότι έχουν καταλογιστεί παραβάσεις (λήψης) εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα αντίστοιχα έτη.

Κατόπιν τούτων ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί καλοπιστίας ως προς τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η με αρ. .../2022 απόφαση του Δ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία η νόμιμη εκπρόσωπός της αθώθηκε για την κατηγορία της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, παράγει δεδικασμένο.

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 2 του αρ. 5 Κ.Δ.Δ., όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το αρ. 17 ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016), ορίζεται ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, όπως κρίθηκε νομολογιακά (βλ. απόφ. ΟΛΣΤΕ 359/2020), κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Π.Π. της ΕΣΔΑ και προκειμένου να ενεργοποιηθεί η προβλεπόμενη σε αυτήν απαγόρευση (ne bis in idem), η οποία αποτελεί εκδήλωση των αρχών του κράτους δικαίου και του δεδικασμένου, καθώς και των συναφών, επίσης θεμελιωδών, αρχών της ασφάλειας δικαίου και της σταθερότητας της έννομης κατάστασης των προσώπων (βλ. ΣΤΕ 1102-1104/2018 7μ.), απαιτείται να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, κατ' ουσίαν και κατά χρόνον, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και

κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσεως των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων για αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις εν λόγω διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση (είτε καταδικαστική είτε αθωωτική, υπό τον όρο ότι η αθώωση στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υποθέσεως, δηλαδή την τέλεση ή μη της παραβάσεως: βλ. ΣτΕ 1102-1104/2018 7μ. και ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 8.7.2019, 54012/10, Mihalache v. Romania, σκ. 97-98) και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, ήτοι στο αυτό σύνολο συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία συνδέονται αναπόσπαστα μεταξύ τους, χρονικά και τοπικά, και η συνδρομή των οποίων είναι απαραίτητη για την επιβολή της κυρώσεως (πρβλ. ΣτΕ 1887/2018 7μ., ΣτΕ 951/2018 7μ., 175/2018, 2987/2017 7μ., 680/2017 7μ., 167-169/2017 7μ., 1992/2016 7μ. κ.ά.). Συνακόλουθα, όπως έχει ήδη κριθεί (βλ. ΣτΕ 1887/2018 7μ., 951/2018 7μ., 2987/2017 7μ., 167-169/2017 7μ. κ.ά.), ενόψει και των αποφάσεων του ΕΔΔΑ Ruotsalainen κατά Φινλανδίας της 16.6.2009 (13079/03), Καπετάνιος και άλλοι κατά Ελλάδος της 30.4.2015 (3453/12, 42941/12 και 9028/13), Σισμανίδης κατά Ελλάδος της 9.6.2016 (66602/09) και A and B κατά Νορβηγίας της 15.11.2016 (24130/11 29758/11), το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Π.Π. της ΕΣΔΑ αντιτίθεται, καταρχήν, στην εκκίνηση και εξακολούθηση διοικητικής, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασίας και δίκης περί της επιβολής διοικητικής χρηματικής κυρώσεως για φορολογική ή τελωνειακή παράβαση, όταν για την ίδια κατ' ουσίαν παράβαση έχει ήδη περατωθεί αμετάκλητα η αντίστοιχη ποινική, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασία.

Εξάλλου, η αθώωση του κατηγορούμενου για εγκλήματα φοροδιαφυγής λόγω αμφιβολιών δεν δύναται να δεσμεύει τον σε δεύτερο χρόνο επιληφθέντα της υπόθεσης διοικητικό δικαστή, στον βαθμό που η μεν στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης του ποινικού αδικήματος προϋποθέτει σχηματισμό πλήρους δικανικής πεπιοίθησης ως προς τη συνδρομή των όρων αυτής, η δε κατάφαση της φορολογικής παράβασης μπορεί να προκύπτει - απουσία πειστικών εξηγήσεων εκ μέρους του φορολογούμενου - και με βάση έμμεσες αποδείξεις («τεκμήρια»), ήτοι συνδυαστικά εκτιμώμενες αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις. Συνεπώς, η λήψη υπόψη αφενός μεν του διαφορετικού, ουσιωδώς χαμηλότερου, επιπέδου απόδειξης που ισχύει στη διοικητική δίκη έναντι του εφαρμοστέου στην ποινική δίκη, αφετέρου δε και λοιπές διαφορές στην εφαρμοζόμενη αποδεικτική διαδικασία, δικαιολογούν την καταρχήν μη δέσμευση του διοικητικού δικαστή από την απαλλακτική κρίση του ποινικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 1992/2016, 1741/2015), πλην αν έχει εκδοθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση με βέβαιη και χωρίς αμφιβολίες κρίση του ποινικού δικαστή για μη διάπραξη του αποδιδόμενου αδικήματος φοροδιαφυγής (αναλυτικά επ' αυτού βλ. Ι. Δημητρακόπουλου, *Ne bis in idem*, τεκμήριο αθωότητας και η νέα ρύθμιση του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β' του Κ.Δ.Δ. (άρ. 17 του ν. 4446/2016), humanrightscaselaw.gr την ίδια θέση, στο πεδίο των φορολογικών διαφορών και υπό το κράτος της νέας ρύθμισης, συμμερίζεται ήδη η ΔΕφΘεσ 1391/2018). Από την άποψη αυτή, η νέα μορφή της διάταξης του άρθρου 5 παρ. 2 Κ.Δ.Δ., ως πλέον ισχύει, δεν φαίνεται να διαφοροποιείται ουσιωδώς έναντι της προγενέστερης, της οποίας το αληθές νόημα αποτυπώνει και ρητώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω επεξεργασμένες νομολογιακές παραδοχές.

Επειδή, υπό το πρίσμα των ανωτέρω παραδοχών, η επικαλούμενη υπ' αριθ. .../2022 απόφαση του Δ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης δεν αποδεικνύεται εγγράφως ότι έχει καταστεί και αμετάκλητη, ζήτημα το οποίο ο διοικητικός δικαστής δεν υποχρεούται να εξετάσει αυτεπαγγέλτως (βλ. ΣτΕ 951/2018 7μ., ΣτΕ 1522/2010 7μ., 2103/2018, 2951/2013). Άλλωστε, και κυρίως, η εν λόγω απόφαση δεν καταλαμβάνει την προσφεύγουσα εταιρεία, δεδομένου ότι αυτή δεν ήταν (και δεν θα μπορούσε να είναι) κατηγορούμενη στην επικαλούμενη ποινική δίκη. Έχει, εξάλλου, ειδικά για την περίπτωση αυτή, νομολογηθεί, ότι δε δύναται να εφαρμοστεί η αρχή *ne bis in idem* στην περίπτωση κατά την οποία η διοικητική διαδικασία στρέφεται κατά νομικού προσώπου, ενώ η ποινική κατά του νόμιμου εκπρόσωπου αυτού, δεδομένου ότι δεν υπάρχει ταυτότητα του προσώπου, έναντι του οποίου κινήθηκαν οι δύο διαδικασίες, έστω και αν πρόκειται για την ίδια ουσιαστικά επιχείρηση (ΣτΕ 4162/2012 7μ., 175/2018, ΔΠρΘεσ 8717/2019, 7904/2018). Τούτο δε διότι οι ποινικές κυρώσεις αναφέρονται στο φυσικό πρόσωπο σε βάρος του οποίου επιβάλλονται και στο οποίο αποδίδεται ηθική αποδοκιμασία και ποινικό στίγμα για την παράνομη συμπεριφορά του, ενώ οι διοικητικές κυρώσεις έχουν ως αποδέκτη την επιχειρηματική οντότητα, η οποία είναι αυτοτελής σε σχέση με τα πρόσωπα δια των οποίων ενεργεί και επιτελούν αμιγώς οικονομικό σκοπό υπηρετώντας την ορθή λειτουργία της αγοράς (βλ. ΣτΕ 1771/2019-πρβλ. Παπακυριάκου, σε Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, σελ. 1613 επ.)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ειδικά ως προς την αναγόμενη στη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007 - 31/12/2008 προσβαλλόμενη πράξη, πέραν της ταυτότητας των προσώπων, δεν πληρούται επιπλέον και ο όρος της ταυτότητας της διαφοράς, ήτοι η αναφορά στο ίδιο σύνολο συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία συνδέονται αναπόσπαστα μεταξύ τους, χρονικά και τοπικά, και η συνδρομή των οποίων είναι απαραίτητη για την επιβολή της κυρώσεως, καθόσον η νόμιμη εκπρόσωπος της προσφεύγουσας αθώθηκε με την επικαλούμενη απόφαση ποινικού δικαστηρίου για το αδίκημα του άρθρου 66 παρ. 1^α και 3^α του Ν.4174/2013 (φοροδιαφυγής) στη διαχειριστική περίοδο 1/1 -31/12/2009 (και όχι στη διαχειριστική περίοδο 14/05/2007 - 31/12/2008).

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 1 του ΠΔ186/1992 οριζόταν 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, με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 3 οριζόταν 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 με την παρ 4 του άρθρου 30 του ίδιου ως άνω ΠΔ, οριζόταν 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 ΔΟΥ, 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. στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992, ως ίσχυαν για τις υπό κρίση χρήσεις όριζαν 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, με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 οριζόταν 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 ίδιων 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, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 οριζόταν 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 δικαστήριο 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.).

Επειδή, κατά το φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης και βάσει των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα θεωρημένων ισοζυγίων Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών και των στοιχείων, διαπιστώθηκε, όπως

αποτυπώνεται στην 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 «ΑΝΔΡΕΑΔΟΥ ΚΟΖΑΝΙΤΟΥ ΟΕ» 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.

Επειδή, 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, η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει εξωλογιστικά τα αποτελέσματά της εφάρμοσε τον Μ.Σ.Κ.Κ. 38% (Σύμβουλοι Προώθησης πωλήσεων μάρκετινγκ) στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, κατ' εφαρμογή των οικείων διατάξεων, και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις και παρατυπίες ήταν μεγάλης έκτασης, ήτοι ότι δηλαδή το ποσοστό της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων είναι πολύ υψηλό σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα χρήσης του κάθε έτους [συγκεκριμένα ανερχόταν σε ποσοστό 17,51% επί των ακαθαρίστων εσόδων της για τη διαχειριστική περίοδο 14/5/2007 - 31/12/2008 (206.884,00€ X 100/1.181.497,84€), και σε ποσοστό 22,51% για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2009 (184.120,00€ X 100/818.083,00€)], ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτές τις διαχειριστικές περιόδους ανακριβή. 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 σύμφωνα με τον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους (ΠΟΛ. 1004/2006) και ειδικότερα ο Μ.Σ.Κ.Κ. 38% (ΚΑ 8059 Σύμβουλοι Προώθησης πωλήσεων (μάρκετινγκ)). Τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη 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 του φορολογητέου εισοδήματος (ήτοι τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα αποτελέσματα).

Επειδή, περαιτέρω, από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εκδόθηκε η υπ' αρ. **238-27/1/2023** Απόφαση, βάσει της οποίας, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης και βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ γ' της παρ 3

του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992, τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανεπαρκή** δικαιολογώντας τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

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.)».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση και σύμφωνα με την πάγια σχετική νομολογία του ΣΤΕ (βλ. ΣΤΕ 1165/2009, 3358/2007, 2457/2005, 2210/2003), ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος λόγω του ανέφικτου των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κι ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα εφαρμογής της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης 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 καθώς και περί αναλογικής εφαρμογής του νέου ευνοϊκότερου νόμου, **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 «...» ήτοι

- την **επικύρωση** της με αριθμό **...19/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και της με αριθμό **...20/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, και
- την **τροποποίηση** της κρίσης επί του κύρους των βιβλίων από ανακριβή σε ανεπαρκή, κατόπιν χαρακτηρισμού των επίμαχων τιμολογίων από μερικώς εικονικά με αππροσδιόριστη την εικονική αξία, σε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, χωρίς καλοπιστία από την πλευρά του λήπτη, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

- Η με αριθμό **...19/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης

Οικ. έτος 2009 - Διαχειριστική Περίοδος 14/5/2007 – 31/12/2008	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	194.970,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν.4174/2013	180.035,30
Καταλογιζόμενο ποσό	375.005,30

- Η με αριθμό **...20/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης

Οικ. έτος 2010 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1 – 31/12/2009	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	134.809,65
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν.4174/2013	124.483,24
Καταλογιζόμενο ποσό	259.292,89

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.