



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 26/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1970

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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».
4. Την από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΕ, με ΑΦΜ, έδρα στην Αττικής και αντικείμενο, κατά της με αριθ. /2021, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.
7. Την εισήγηση της ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως

αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΑΕ, με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 141.729,26 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12, 18, 19 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 και κατόπιν προσθήκης της αξίας τους ως λογιστικής διαφοράς στο αποτέλεσμα χρήσης 2010 της προσφεύγουσας, το οποίο ήταν ζημιά 143.610,84 €, εκδόθηκε η με αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, βάσει της οποίας η ζημιά χρήσης 2010 διαμορφώθηκε σε 1.881,58 €.

Η ως άνω Πράξη προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/1994, δυνάμει της υπ' αρ. /2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών οικονομικών ετών 2010 και 2011.

Για το οικονομικό έτος 2010 έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τόκων και προστίμων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ /2020 Δελτίο Πληροφοριών, με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών (αρ. πρωτ. ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών /20-10-20), η από 02/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/1992, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία ΕΠΕ, ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού στο και αντικείμενο δραστηριότητας «.....», χρήσεων 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ προέκυψε μεταξύ άλλων ότι ελεγχόμενη επιχείρηση:

- 1) Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στη ΔΟΥ Αιγάλεω στις 20/07/2004,
- 2) Έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία,
- 3) Δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος για τις χρήσεις 2010 έως 2013,
- 4) Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές ΦΠΑ για τις χρήσεις 2010 έως 2013,
- 5) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών χρήσεων 2010 έως 2013,
- 6) Έχει υποβάλει ΑΠΔ από 01/10/2004 έως τον 9ο/2011. Το υποκατάστημα ΕΦΚΑ Δυτικού Τομέα απέστειλε τις Καταστάσεις Ετησίων Συνόλων Ασφαλισμένων για το χρονικό διάστημα 01/01/2009

έως 30/9/2011.

7) Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των τρίτων επιχειρήσεων προκύπτει έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 7.118.874,10 € για το 2009, 7.371.294,92 € για το 2010, 7.925.109,87 € για το 2011, 6.220.012,65 για το 2012 και 5.105.302,98 € για το 2013, ενώ αντίστοιχα έχει πραγματοποιήσει δαπάνες μικρής αξίας που δε συνάδουν με τα ακαθάριστα έσοδά της.

8) Δεν λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα, ούτε έχει υποβάλει δήλωση αλλαγής διεύθυνσης.

9) Ο διαχειριστής της εταιρείας, με το υπ αριθ./2020 υπόμνημά του προς την ΥΕΔΔΕ, ισχυρίστηκε ότι δεν έχει καμία σχέση με αυτήν, δεν γνωρίζει αν λειτούργησε και υπό ποιες συνθήκες και υπέδειξε τρίτο πρόσωπο το οποίο ασκούσε την πραγματική διαχείριση.

Κατόπιν αυτών τα τιμολόγια έκδοσης της ελεγχόμενης ΕΠΕ για τις χρήσεις 2009 έως και 2013, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω είναι και η ΑΕ, η οποία έλαβε στη χρήση του 2009 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 127.195,93 € και στη χρήση του 2010 δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 141.729,26 € πλέον ΦΠΑ 26.928,55 €, κατά παράβαση διατάξεων των άρθρων 12, 18, 19 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του ν. 2523/1997.

Κατόπιν αυτών ο διενεργούμενος έλεγχος από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών έκρινε ότι **«κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν, ο έλεγχος δέχεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές αλλά με διαφορετικό πρόσωπο του εκδότη»** και εξέδωσε την/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, χρήσης 2010 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 28.345,85 € (141.729,26 €X 20%).

Σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος έκρινε ότι η λήψη των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στην ελεγχόμενη χρήση 2010, ποσού ύψους 141.729,26 € πλέον ΦΠΑ 26.928,55 €, ως ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων είναι της τάξης του 3,33%, άρα μικρής έκτασης και δεν προβαίνει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων **αλλά προσθέτει την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στα δηλωθέντα οικονομικά αποτελέσματα** κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 30 του ΠΔ186/1992 και του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Στη συνέχεια εξέδωσε την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, βάσει της οποίας η ζημιά της χρήσης διαμορφώθηκε σε 1.881,58 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου για διενέργεια φορολογικού ελέγχου για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 2010, καθώς η σχετική προθεσμία παραγραφής ήταν 5ετής και έληξε στις 31/12/2016. Περαιτέρω σε αντίθεση με την κρίση της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, εν προκειμένω δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να παρατείνουν την επίμαχη παραγραφή στη δεκαετία.

β) Έλλειψη τεκμηρίωσης εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογικής αρχής της εικονικότητας, ως προς το πρόσωπο, των εν θέματι συναλλαγών – Πλήρης πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών και καλή πίστη της εταιρείας όσον αφορά το πρόσωπο που παρέσχε τις υπηρεσίες αυτές – Αναδρομική εφαρμογή εν προκειμένω της ευμενέστερης διάταξης του αρ. 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του ν. 4174/2013, όπως η εν λόγω διάταξη ίσχυε έως τη διαγραφή της με το αρ. 48 παρ. 10 του ν. 4223/2013.

γ) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της εν θέματι καταλογιστικής πράξεως, λόγω μη τήρησης του συνταγματικώς και νομοθετικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος πρόσβασης σε κρίσιμα στοιχεία του διοικητικού φακέλου που στήριξαν εν προκειμένω τον καταλογισμό και κατ' επέκταση μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης της εταιρείας μας, εκ της οποίας η εταιρεία επικαλείται ανεπανόρθωτη βλάβη, καθώς και τα στοιχεία και τους ισχυρισμούς που θα προέβαλε εάν τηρείτο το δικαίωμά της αυτό.

Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι ζητήθηκε, με την με αρ. πρωτ./2021 αίτηση της εταιρείας προς τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, να λάβει η εταιρεία αντίγραφο του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ και της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997:

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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 και 4 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

.....

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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

2. 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. ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α` 258).

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.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ. 1125/2004):

«Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, 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 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα 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 (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).

Επειδή έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣΤΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάση στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, αιτία του ελέγχου ήταν το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/2020 Δελτίο Πληροφοριών, με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών η από 02/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/1992 (αρ. πρωτ. ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών/20-10-2020) αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ στην εταιρεία ΕΠΕ ΑΦΜ

Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω εταιρεία για τις φορολογικές περιόδους 2009 έως 2013 προς λήπτριες οντότητες είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας. Ως εκ τούτου περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), την 31/12/2021.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν την 20/10/2021, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2010, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί έλλειψης τεκμηρίωσης εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογικής αρχής της εικονικότητας, ως προς το πρόσωπο, των εν θέματι συναλλαγών – Πλήρης πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών και καλή πίστη της εταιρείας όσον αφορά το πρόσωπο που παρέσχε τις υπηρεσίες αυτές

Επειδή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/2020 Δελτίο Πληροφοριών η από 02/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των

διατάξεων ΠΔ 186/1992, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία
ΕΠΕ, ΑΦΜ, χρήσεων 2009-2013, της οποίας τα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά στο
σύνολό τους.

Μεταξύ των ληπτριών ήταν και η προσφεύγουσα η οποία έλαβε στη χρήση του 2010 δεκατρία (13)
εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 141.729,26 €, κατά παράβαση διατάξεων
των άρθρων 12, 18, 19 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του ν. 2523/1997.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διενέργησε φορολογικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων ν. 2238/1994
δυνάμει της 129/2021 εντολής ελέγχου και εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, στο άρθρο 19 παραγ. 4 του Ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που
διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55
παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα
ακόλουθα:

«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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική
εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιοσδήποτε 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

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι:

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο 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 την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η
παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει

πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση αριθμό 972/2020 του Σ.τ.Ε.(Τμήμα Β), κρίθηκε ότι:

6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Το σύνολο, εξ άλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Εμπορικής Τράπεζας, Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι

των διατάξεων του ν.2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων 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 σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

.....

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό», ορίζονται τα εξής: «Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. [170/2014](#) Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου 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 η προσφεύγουσα προσκόμισε μεταξύ άλλων (προκειμένου να αποδείξει την καλή της πίστη):

1) Αντίγραφα των δώδεκα, εκ συνόλου δεκατριών, επίμαχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την ΕΠΕ από 01/01/2010-31/12/2010, όπως αποτυπώνονται παρακάτω:

α/α	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	/27-01-2010	12.165,38	2.311,42	14.476,80
2	/26-02-2010	5.965,23	1.133,39	7.098,62
3	/17-03-2010	8.880,90	1.864,99	10.745,89
4	/27-04-2010	8.105,16	1.702,08	9.807,24
5	/26-05-2010	6.857,43	1.440,06	8.297,49

6	/31-05-2010	30.000,00	6.300,00	36.300,00
7	/1706-2010	7.322,84	1.537,80	8.860,64
8	/19-07-2010	15.082,73	3.469,03	18.551,76
9	/24-09-2010	7.738,48	1.779,85	9.518,33
10	/26-10-2010	7.143,43	1.642,99	8.786,42
11	/26-11-2010	7.065,35	1.625,03	8.690,38
12	/17-12-2010	12.426,33	2.858,06	15.284,39

Δεν προσκομίστηκε το τελευταίο εκδοθέν τιμολόγιο συνολικής αξίας 15.960,48 €, έτσι όπως απεικονίζεται στο αναλυτικό καθολικό προμηθευτών.

Πρόκειται για τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (ανά μήνα), που φέρουν περιγραφή «κόστος συνεργατίδων» και αφορούν παροχή υπηρεσιών προώθησης από αισθητικούς, στα φαρμακεία, των προϊόντων της προσφεύγουσας από την εκδότρια ΕΠΕ, με δικό της προσωπικό, εξοπλισμό και επιμέλεια (της εκδότριας).

2) Καρτέλα Αναλυτικού Καθολικού της προμηθεύτριας ΕΠΕ από 29/09/2004 έως 17/03/2011, από την οποία προκύπτουν οι ημερομηνίες, οι αριθμοί και οι αξίες των ληφθέντων τιμολογίων (πιστώσεις) καθώς και η εξόφληση αυτών μέσω επιταγών (χρεώσεις).

3) Αποσπάσματα από καρτέλες Αναλυτικού Καθολικού με τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στους λογαριασμούς 50.00.00.00 (προμηθευτές), 53.90.00.00 (επιταγές πληρωτέες) και 38.03 (καταθέσεις όψεως, με την ένδειξη του τραπεζικού λογαριασμού στις τράπεζες και).

4) Αντίγραφο κίνησης του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην τράπεζα Αττικής περιόδου 01/01/2010 έως 02/05/2011.

5) Αντίγραφα δύο εκ των επιταγών εκδόσεως της προσφεύγουσας και σε διαταγή της ως άνω εκδότριας και συγκεκριμένα α) της με αρ. /22-01-2010 ποσού 8.604,82 € και β) της με αρ. /24-11-2010 ποσού 8.860,64 €. Από την δεύτερη όψη αυτών προκύπτει ότι οπισθογραφήθηκαν από την εκδότρια και εισπράχθηκαν από πρόσωπα άγνωστα, που κατά τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, ενεργούσαν για λογαριασμό της εκδότριας.

5) Βεβαίωση καταβολής δημοτικού τέλους διαφήμισης και αντίγραφο της σχετικής καρτέλας.

6) Το με αριθ. Καταχώρισης /20-01-2005, συμφωνητικό συνεργασίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας ΕΠΕ.

7) Οι με αριθμό και / 27-09-2021 Πράξεις Δήλωσης ενώπιον της συμβολαιογράφου Αθηνών, του τότε γενικού διευθυντή και του διευθυντή πωλήσεων της εταιρείας, με τις οποίες οι ανωτέρω περιγράφουν το πραγματικό ιστορικό της συνεργασίας της προσφεύγουσας με τη ΕΠΕ καθώς και γεγονότα από τα οποία αποδεικνύεται, όπως ισχυρίζονται, η πραγματοποίηση των εν θέματι συναλλαγών και η καλή πίστη της εταιρείας αναφορικά με το πρόσωπο της εκδότριας.

Επειδή, από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων εξόφλησης, προέκυψαν τα ακόλουθα:

α/α	Αριθμός/Ημερομηνία Τιμολογίου	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Αριθμός επιταγής (μεταχρ-νες)	Ποσό επιταγής	Τραπεζικός λογαριασμός χρέωσης
1	/27-01-2010	12.165,38	2.311,42	14.476,80		14.476,80	Λογ/σμός (Τράπεζα)
2	/26-02-2010	5.965,23	1.133,39	7.098,62		7.098,62	Λογ/σμός (Τράπεζα)
3	/17-03-2010	8.880,90	1.864,99	10.745,89		20.553,13	Λογ/σμός (Τράπεζα)
4	/27-04-2010	8.105,16	1.702,08	9.807,24			
5	/26-05-2010	6.857,43	1.440,06	8.297,49			
6	/31-05-2010	30.000,00	6.300,00	36.300,00			
7	/17-06-2010	7.322,84	1.537,80	8.860,64		8.860,64	 (δεν προσκομίστηκε λογ/σμός)
8	/19-07-2010	15.082,73	3.469,03	18.551,76		18.551,76	Λογ/σμός (Τράπεζα ...) και σώμα επιταγής
9	/24-09-2010	7.738,48	1.779,85	9.518,33		18.304,75	(δεν προσκομίστηκε λογ/σμός)
10	/26-10-2010	7.143,43	1.642,99	8.786,42			
11	/26-11-2010	7.065,35	1.625,03	8.690,38		39.935,25	Λογ/σμός (Τράπεζα)
12	/17-12-2010	12.426,33	2.858,06	15.284,39			
13	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ	13.412,17	2.548,31	15.960,48			

Ήτοι, για την εξόφληση του τιμήματος των επίμαχων τιμολογίων εκδόθηκαν οι ως άνω επιταγές. Προς απόδειξη της εξόφλησης των με α/α 1, 2, 3, 4, 7, 11, 12 και 13 επιταγών προσκομίστηκε η κίνηση του με αριθμό τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην Τράπεζα Σώμα επιταγής δύο όψεων προσκομίστηκε για την επιταγή με α/α 7.

Επειδή επιπλέον εν προκειμένω, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα τόσο της έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής που αποτελεί και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και των προσκομισθέντων στοιχείων από τη προσφεύγουσα προκύπτουν τα εξής:

α) Τα επίμαχα τιμολόγια (και οι αντίστοιχες επιταγές) εκδόθηκαν σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους και έχουν νομίμως καταχωρηθεί στα Βιβλία της επιχείρησης.

β) Από τη σχετική έκθεση της ΥΕΔΔΕ προκύπτει ότι ο διαχειριστής άρα πρώτων εκ μέρους της εκδότριας, είναι άλλο πρόσωπο από αυτό που εμφανίζεται δηλωμένο στα επίσημα αρχεία της ΑΑΔΕ.

γ) Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

δ) Πρόκειται για τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, που φέρουν περιγραφή «κόστος συνεργατίδων» (αισθητικών) και αφορούν παροχή υπηρεσιών προώθησης.

ε) Επιπλέον αποδείχτηκε από την προσφεύγουσα με ακρίβεια, η διαδικασία προώθησης των προϊόντων της στα φαρμακεία καθώς και η αναγκαιότητα λήψης των εν λόγω υπηρεσιών.

στ) Δε διαπιστώθηκε από την ΥΕΔΔΕ ανυπαρξία προσωπικού για την εκδότρια που θα καθιστούσε αδύνατη την παροχή της υπηρεσίας.

ζ) Το ύψος των υπό κρίση συναλλαγών είναι μικρό, της τάξεως του 3,33% επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της χρήσης 2010 ύψους 4.255.953,09 € και ως εκ τούτου το ποσό της μείωσης του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ που προκύπτει από τη λήψη και καταχώρηση του στοιχείου είναι επίσης μικρό.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω η προσφεύγουσα αποδεικνύει την καλή της πίστη καθώς το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών, ανεξάρτητα αν αυτές πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα επίδικα τιμολόγια, προκύπτει και η δυνατότητα της, ως καλόπιστης λήπτριας εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτά, εφόσον δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της εν θέματι καταλογιστικής πράξεως, λόγω μη τήρησης του συνταγματικώς και νομοθετικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος πρόσβασης σε κρίσιμα στοιχεία του διοικητικού φακέλου που στήριξαν εν προκειμένω τον καταλογισμό και κατ' επέκταση μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αφορά την με αρ. πρωτ./2021 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας προς τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, προκειμένου να λάβει αντίγραφα του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ και της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός απαράδεκτα προβάλλεται ως αναπόδεικτος, σύμφωνα με τις απόψεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./27-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΑΕ, με ΑΦΜ με ακύρωση της με αρ./2021 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του

Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

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

Προσδιορισθείσα ζημία χρήσης με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2011:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία χρήσης	487.610,66	487.610,66	487.610,66
Πλέον λογιστικές διαφορές Δήλωσης	421.401,59	421.401,59	421.401,59
Ζημία δήλωσης	66.209,07	66.209,07	66.209,07
Πλέον ποσό που φορολογήθηκε σε προηγούμενη χρήση	77.401,77	77.401,77	77.401,77
Πλέον λογιστικές διαφορές Ελέγχου		141.729,29	0,00
ΤΕΛΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	143.610,84	1.881,58	143.610,84

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.