



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04-03-2025

Αριθμός απόφασης: 469

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

**2.** Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. .... που εδρεύει στον ..... Αττικής, οδός ..... αρ. .... Τ.Κ. ...., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό ...../02-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 02-10-2024 έκθεση μερικού

φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ίδιου Προϊσταμένου, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **01-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ...../02-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 53.305,06€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού ύψους 26.652,53€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **79.957,59€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 02-10-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη.

### **Ιστορικό**

Στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 δυνάμει της με αριθμό ...../18-04-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΞ 2023/07-02-2023 (αρ. πρωτ. .... ΕΙ 2023 ΠΔ/14-02-2023 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) δελτίου πληροφοριών του Τμήματος Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής της Γ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στην οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., με κύρια δραστηριότητα «.....» και με έδρα στην ....., επί της οδού ..... αρ. ...., Τ.Κ. ...., από όπου διαπιστώθηκε ότι η τελευταία εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του Ν. 4308/2014, των άρθρων 55Α και 66 του Ν. 4174/2013 (ήδη Ν. 5104/2024) και της με αριθμό ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε., όπως αυτές έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, ενώ μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την οντότητα αυτή είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία (Α.Φ.Μ. ....), η οποία λειτουργούσε από την 10-01-2005 (ημερομηνία έναρξης) έως και την 20-07-2020 (ημερομηνία διακοπής) με τη μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών (κύρια δραστηριότητα) «.....», με έδρα στον ..... Αττικής, επί της οδού ..... αρ. .... Τ.Κ. ...., και για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της για την κρινόμενη φορολογική περίοδο (ήτοι από 01-01-2018 έως 31-12-2018) τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα βάσει των ΕΛΠ (Ν. 4308/2014).

Ειδικότερα, βάσει της από 02-10-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2018, η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτρια τριάντα δύο (32) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., συνολικής καθαρής αξίας 183.810,53€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 44.114,52€, ήτοι συνολικής αξίας 227.925,05€ (για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους).

Κατόπιν των ανωτέρω, με την προσθήκη του εν λόγω ποσού ως λογιστικών διαφορών, καθώς το ποσό αυτό δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)	
Ανάλυση	Ποσά (€)
Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα	- 9.809,86
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	11.710,87
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου (εικονικές αγορές – δαπάνες)	183.810,53
Συνολικά καθαρά (φορολογητέα) κέρδη βάσει ελέγχου	185.711,54

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ουσιώδης πλάνη περί την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – Πραγματικές συναλλαγές - Καλή πίστη λήπτη: Εσφαλμένη εκτίμηση από την αρμόδια φορολογική αρχή (2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) αναφορικά με τη δήθεν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2018 με εκδότρια την οντότητα «.....», καθώς οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικές. Άλλωστε, δεν έχει τεκμηριωθεί επαρκώς η δήθεν παράβαση της προσφεύγουσας εταιρείας, ιδιαίτερα αν συνυπολογιστεί η γενικότερη φορολογική της συμπεριφορά (τήρηση όλων των φορολογικών κανόνων – ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας, έκδοση όλων των φορολογικών στοιχείων, κατάθεση ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό/επιταγές τρίτων κ.λπ.). Επιπλέον, αν η ανωτέρω οντότητα είναι όντως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, είναι πιθανόν να έχει εξαπατηθεί και η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία ως καλόπιστος πελάτης που κατέβαλε τα κόστη για τις υπηρεσίες διαφήμισης που έλαβε.
- Ακυρότητα καταλογιστικής πράξης λόγω έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου: Η σχετική έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν περιέχει καμία αιτιολογία ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας με την εκδότρια «.....», παρά μόνο αρκείται στη γενικότερη «αιτιολογία» ότι η συγκεκριμένη οντότητα κρίθηκε εκδότρια εικονικών από έλεγχο που διενεργήθηκε σε εκείνη χωρίς καμία άλλη αναφορά στις μεταξύ τους συναλλαγές και στην τεκμηρίωση αυτών ως εικονικών. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη, κατά το μέρος που εκδόθηκε κατά παράβαση της επιταγής περί πλήρους, ειδικής, σαφούς και ρητής αιτιολογίας (ήτοι ως ελλιπώς ή ασαφώς αιτιολογημένη), είναι παράνομη και ακυρωτέα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της αυτών, και δη εκείνου περί πραγματικότητας των συναλλαγών, η προσφεύγουσα εταιρεία επισυνάπτει: α) τα επίμαχα τριάντα δύο (32) τιμολόγια

παροχής υπηρεσιών έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. .... β) είκοσι τρεις (23) προς εξόφληση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων (παραστατικών) τραπεζικές επιταγές από τηρούμενους στην ..... και στην Τράπεζα ..... τραπεζικούς λογαριασμούς της και γ) δώδεκα (12) ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας μεταξύ της ίδιας και της ανωτέρω οντότητας, που είχαν τεθεί και στη διάθεση του ελέγχου και αξιολογήθηκαν από αυτόν.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΈΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΠΟΙΑΣ ΕΔΡΑΖΕΤΑΙ Η ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ, ΜΕ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΥΤΗ ΝΑ ΚΑΘΙΣΤΑΤΑΙ ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΚΑΙ ΑΚΥΡΩΤΕΑ**

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

**«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν. 5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ΚΔΔ (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι:  
**«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.  
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».**

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

**«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.**

...

**4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».**

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα

**στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου),** δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των Φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

**Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.** Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», παρ. 5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

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

**Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.**

**Επειδή, εν προκειμένω, η με ημερομηνία θεώρησης 02-10-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξη, χαρακτηρίζεται από πληρότητα, καθώς, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο του με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΞ 2023/07-02-2023 (αρ. πρωτ. .... ΕΙ 2023 ΠΔ/14-02-2023 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) δελτίου πληροφοριών του Τμήματος Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής της Γ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΝΟΤΗΤΑ 1.4 ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ και ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> ΙΣΤΟΡΙΚΟ), τεκμηριώνει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνεται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8<sup>ο</sup> ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 2<sup>ΟΥ</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ - ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης. Επιπλέον, στην προσβαλλόμενη πράξη αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.**

**Επειδή**, ως εκ τούτου, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι περί έλλειψης πλήρους, ειδικής, σαφούς και ρητής αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, με αποτέλεσμα αυτή να καθίσταται παράνομη και ακυρωτέα, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ (2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ)**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2018), 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.*

*2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:*

*α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.*

*β) ...».*

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος (2018), ορίζεται ότι:

*«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».*

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι:

*«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».*

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2018), ορίζεται ότι:

*«5. ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...».*

**Επειδή**, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε 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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν 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 ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη με αριθμό 116/2013 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

*«... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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, σύμφωνα με τη με αριθμό 1404/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.».

**Επειδή**, με τη με αριθμό 1238/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

...».

**Επειδή**, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 περ. β' και γ' του Ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α΄)»:

«...

**Γενικά**

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ... Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) ...

γ) ...

**Άρθρο 22**

**Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ... επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν

**αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ..., αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.**

**2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:**

**α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.**

...

**β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.**

**Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.**

...

**γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.**

**Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.**

**Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. ...**

...

**3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ...».**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 77 του Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:**

**«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».**

**Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 11-04-2022 έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και την από 02-10-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξη, αναφορικά με την οντότητα «..... με Α.Φ.Μ. ....», η οποία εξέδωσε το φορολογικό έτος 2018 προς την προσφεύγουσα εταιρεία τριάντα δύο (32) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 183.810,53€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 44.114,52€, ήτοι συνολικής αξίας 227.925,05€, προκύπτουν τα ακόλουθα:**

**➤ Όπως προκύπτει από τα συστήματα elenxis και taxis η ελεγχόμενη οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. .... υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 22-06-**

2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως «.....», «.....», «.....», «.....», «ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΑΓΟΡΑΣ».

- Το αντικείμενο δραστηριότητάς της σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, ούτως ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.
- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων φορολογικών ετών δηλώνει ως φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.
- Η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. .... αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, για την οποία, όπως προέκυψε ύστερα από επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου ..., προσκομίζοντας και Υπεύθυνη Δήλωση με αρ. πρωτ. .... /09-02-2022, η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ. Επίσης, ο θυρωρός της πολυκατοικίας και οι περίοικοι που ερωτήθηκαν δεν γνώριζαν την ύπαρξη της εν λόγω οντότητας. Ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, ....., επί της οδού ....., πρόσκληση, δίχως όμως ο τελευταίος να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.
- Για την ελεγχόμενη οντότητα, από το μηχανογραφικό σύστημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και ειδικότερα από τα υποσυστήματα NEO TAXIS και ELENXIS προκύπτει ότι δεν απασχολεί προσωπικό, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα μόνο προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας.
- Από το γεγονός ότι η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. .... δεν απασχολεί προσωπικό και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.
- Η ελεγχόμενη οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

Βάσει όλων των ανωτέρω, στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται **αδιαμφισβήτητα ότι το σύνολο των συναλλαγών της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. .... είναι εικονικές, καθώς αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες, με φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από συναλλακτικά ανύπαρκτη για τις συναλλαγές εταιρεία.**

**Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία από 02-10-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:**

- Η προσφεύγουσα εταιρεία είχε συμπεριλάβει τα ανωτέρω τριάντα δύο (32) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 183.810,53€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 44.114,52€, ήτοι συνολικής αξίας 227.925,05€:
  - ✓ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα του εν λόγω φορολογικού έτους (2018), αυξάνοντας τις δαπάνες της κατά το ποσό της καθαρής αξίας τους και μειώνοντας, αντίστοιχα, τα αποτελέσματα χρήσης, καθώς και

- ✓ στις δηλώσεις Φ.Π.Α. των σχετικών φορολογικών περιόδων, αυξάνοντας τις φορολογητέες εισροές κατά το ποσό της καθαρής αξίας τους και τον αναλογούντα φόρο εισροών.
- Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο επαρκή στοιχεία προς απόδειξη της εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. .... και, ως εκ τούτου, ο έλεγχος αιτήθηκε όλα τα σώματα των επιταγών, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό με την εξόφλησή τους στοιχείο, από τα τραπεζικά ιδρύματα ..... και Τράπεζα .....
- Από τον έλεγχο βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων από τα ως άνω τραπεζικά ιδρύματα προέκυψαν τα κάτωθι:
  - Σε όλες τις τραπεζικές επιταγές υπάρχει 1<sup>η</sup> οπισθογράφιση από την ελεγχόμενη και 2<sup>η</sup> οπισθογράφιση (σφραγίδα και μονογραφή) από την αντισυμβαλλόμενη οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ....
  - Όλες οι τραπεζικές επιταγές εξοφλούνται την ίδια ή την επόμενη κιόλας εργάσιμη ημέρα από την έκδοσή τους.
  - Σε σύνολο αξίας επιταγών 234.925,00€, επιταγές αξίας 206.125,00€ εξοφλήθηκαν από τρία (3) φυσικά πρόσωπα – επιτηδευματίες [..... – Α.Φ.Μ. ....(ποσό ύψους 42.200,00€), ..... – Α.Φ.Μ. .... (ποσό ύψους 86.925,00€) και ..... – Α.Φ.Μ. .... (ποσό ύψους 77.000,0€). Δεν διαπιστώθηκε κάποια συσχέτιση των προσώπων αυτών με την αντισυμβαλλόμενη οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., ούτε εμφανίζονται μεταξύ τους συναλλαγές από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για το φορολογικό έτος 2018.
  - Δεν εντοπίστηκαν στο αρχείο της Τράπεζας ..... τρεις (3) επιταγές συνολικής αξίας 21.800,00€, που σημαίνει ότι ουδέποτε εξοφλήθηκαν.
- Άλλωστε, η ως άνω εμφανιζόμενη καταβολή μέρους της φερόμενης δαπάνης με τραπεζικές επιταγές δεν καθιστά αυτόματα τις συναλλαγές υπαρκτές και την προσφεύγουσα εταιρεία καλόπιστη, καθώς, εν προκειμένω, από την πληθώρα στοιχείων, που προαναφέρθηκαν και διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο του Τμήματος Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής της Γ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώνεται η συναλλακτική ανυπαρξία της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., ενώ οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, περί της απουσίας έδρας – εγκαταστάσεων – προσωπικού, από τις οποίες προκύπτει η συναλλακτική της ανυπαρξία, ήταν εύκολα διακριτές στον επιμελή αντισυμβαλλόμενο, ιδιαίτερα μάλιστα όταν οι παρεχόμενες υπηρεσίες συμπεριλαμβάνουν φωτογραφίες, δημιουργία εντύπων, μπλοκ, καταλόγων, κειμένων, μακετών, καρτών, ετικετών και συναφών ειδών που σχετίζονται με την προβολή και διαφήμιση προϊόντων και υπηρεσιών.

Επειδή, επιπροσθέτως, η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται πλήρως στην από 11-04-2022 έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας του Τμήματος Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής της Γ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εκδότη οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. ...., το πόρισμα της οποίας αναφέρει ότι έχει δηλώσει μεν την έναρξη εργασιών της στη φορολογική αρχή, αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις

συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια. Πιο συγκεκριμένα, η εκδότρια δεν βρέθηκε κατόπιν αναζήτησης στην δηλωθείσα έδρα της, δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα από τα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και δεν απασχόλησε προσωπικό, **γεγονότα που την καθιστούν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, χωρίς τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται ότι διενεργούσε.**

**Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, συνάγεται ότι αφενός συντρέχει νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης της διενέργειας των συναλλαγών με την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. .... και δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων, καθώς η επιχείρηση αυτή ουδέποτε εμφάνιζε εικόνα πραγματικής λειτουργούσας επιχείρησης και αφετέρου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στο κρινόμενο φορολογικό έτος (2018).**

**Επειδή, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) απέδειξαν ότι η εκδότρια οντότητα είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣΤΕ 1404/2015, ΣΤΕ 1238/2018 κ.λπ.), και, κατά συνέπεια, τα τριάντα δύο (32) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 183.810,53€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 44.114,52€, ήτοι συνολικής αξίας 227.925,05€ έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό έτος 2018 ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα χρήσης του φορολογικού έτους 2018.**

**Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 02-10-2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθμό ...../02-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του ίδιου Προϊσταμένου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και, ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 01-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. .... και την επικύρωση της με αριθμό ...../02-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)**

**ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Χρεωστικό ποσό φόρου	53.305,06€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	26.652,53€
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>79.957,59€</b>

(ως η με αριθμό ...../02-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη εταιρεία.

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.