



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 13 / 05 / 2025

Αριθμός απόφασης: 1452

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ) Την 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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ. /16-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ./01-10-2024 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης: α) της με αριθ./20-03-2024 υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για την χρήση 2018, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 106.074,00 € πλέον Φ.Π.Α. 25.457,76 €, β) του με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024 20-09-2024 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα για την χρήση 2018 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) τιμολόγια, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ. καθαρής αξίας 23.715,00€ πλέον Φ.Π.Α. 5.691,60 € και γ) του με αρ. πρωτ. ΕΞ 2024 15-10-2024 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα για την χρήση 2018 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της οκτώ (8) τιμολόγια, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ....., καθαρής αξίας 51.664,50€ πλέον Φ.Π.Α. 12.399,48 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα η οποία τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το Λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ για την χρήση 2018.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά αρχικά η με αρ. πρωτ./02-10-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου και σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση λογιστικών αρχείων. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, προσκόμισε τα ζητηθέντα μεταξύ των οποίων και τα σχετικά ληφθέντα ως άνω τιμολόγια για τα οποία ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση τους συντάσσοντας την από 06/11/2024 σχετική έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα των σχετικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ:, «.....» με ΑΦΜ. και «.....» με ΑΦΜ..... σύμφωνα με τα οποία έχουν κριθεί ως εκδότριες επιχειρήσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων και καθώς οι ως άνω συναλλαγές κρίθηκαν ανύπαρκτες καθώς δεν πραγματοποιήθηκε η πραγματοποίησή τους, δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση και προέβη στην έκδοση των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου για την ελεγχόμενη χρήση 2018, όπου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μαζί με το με αριθ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2024 υπόμνημα της προβάλλοντας τις απόψεις της, όπου ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών (ως αναλυτικά αναφέρει η από 16-12-2024 σχετική έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σελ. 23 - 32), προέβη στην έκδοση:

-Της με αριθ./16-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 60.378,01 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 30.189,01 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 10.826,61 €, ήτοι συνολικό ποσό **101.393,63 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και ειδικότερα ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τα εξής:

- Το ανατιμολογητό και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της Φορολογικής Διοίκησης - Καταστρατήγηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης - Το βάρος της απόδειξης του ελέγχου.

- Ενιαία και μη Διακριτή Έκθεση Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. - Απουσία ιδιαίτερης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. - Συνεπακόλουθη παράβαση ουσιώδους τύπου ένεκα πλημμελούς αιτιολογίας και ύπαρξη τυπικής νομικής πλημμέλειας.
- Επί της Ουσίας της Φορολογικής Διαφοράς: Πραγματικές οι επίμαχες συναλλαγές – Καλή πίστη της προσφεύγουσας λήπτριας επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23** «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του **Κ.Φ.Δ.**, ως ισχύει στην υπό κρίση υπόθεση, 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 που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος της δήλωσης 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 διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) [.....].».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13** του **ΚΦΔ**, ως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3** του **ν.4308/2014**, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [.....]
5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [.....]
6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.
2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:
- α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.
- β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
- γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.
4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.
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. [.....]
10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]
14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 15 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου**

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης

της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 22** του **ν.4172/2013**, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.**

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23** του **ν.4172/2013**, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, [...],

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015** με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», ορίζεται ότι:

«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, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, 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.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν

επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του....

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. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, όπως ισχύει στην υπό κρίση περίπτωση, ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). 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 ν' 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, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί επίσης νομολογιακά «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.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του 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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή στο άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, όπως αναφέρεται και στο ανωτέρω ιστορικό της υπόθεσης, η υπ' αριθ./01-10-2024 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης:

α) της με αριθ./20-03-2024 υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με την οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για την χρήση 2018, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία, **καθαρής αξίας 106.074,00 € πλέον Φ.Π.Α. 25.457,76 €,**

β) του με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024 20-09-2024 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα για την χρήση 2018 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) τιμολόγια, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ., **καθαρής αξίας 23.715,00€ πλέον Φ.Π.Α. 5.691,60 € και**

γ) του με αρ. πρωτ. ΕΞ 2024 15-10-2024 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα για την χρήση 2018 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της οκτώ (8) τιμολόγια, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ....., **καθαρής αξίας 51.664,50 € πλέον Φ.Π.Α. 12.399,48 €,** τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους,

Δυνάμει της ανωτέρω εντολής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα η οποία τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το Λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ για την χρήση 2018.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά αρχικά η με αρ. πρωτ./02-10-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με συνημμένη την σχετική εντολή ελέγχου και σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση λογιστικών αρχείων. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, προσκόμισε τα ζητηθέντα μεταξύ των οποίων και τα σχετικά ληφθέντα ως άνω τιμολόγια για τα οποία ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση τους συντάσσοντας την από 06/11/2024 σχετική έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα των σχετικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τις οντότητες «.....» με ΑΦΜ:, «.....» με ΑΦΜ. και «.....» με ΑΦΜ..... σύμφωνα με τα οποία έχουν κριθεί ως εκδότριες επιχειρήσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα ως αναλυτικά παραθέτει η από 16-12-2024 σχετική έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 5 – 13) οι ως άνω επιχειρήσεις:

- Δεν εντοπίστηκαν στις δηλωθείσες έδρες τους.
- Δεν προσκόμισαν τα τηρούμενα λογιστικά τους αρχεία.
- Δεν πραγματοποιούσαν αγορές εμπορευμάτων έτσι ώστε να δικαιολογείται ο μεγάλος όγκος πωλήσεων που δήλωναν.
- Δεν διαπιστώθηκε να απασχολούν προσωπικό κατάλληλο για την πραγματοποίηση του μεγάλου όγκου των συναλλαγών (πωλήσεων) που δήλωναν.
- Σε περιπτώσεις που φαίνεται πως γίνονται τραπεζικές καταθέσεις προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων από τις λήπτριες οντότητες, ο έλεγχος διαπίστωσε (όπως ενδεικτικά αναφέρεται στην περίπτωση της οντότητας «.....»), ότι γίνονταν αυθημερόν είτε αναλήψεις μετρητών των ποσών που κατατίθεντο, είτε μεταφορά τους σε λογαριασμούς έτερων αλλοδαπών προσώπων τα οποία δεν είχαν καμία συναλλακτική σχέση με την εν λόγω οντότητα, ούτε ως πελάτες ούτε ως προμηθευτές, ενώ κάποιοι από αυτούς αφορούσαν σε εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Από την γενική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσης του κύκλου εργασιών τους (συνεκτιμώντας τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος, ΦΠΑ, ΜΥΦ) διαπιστώθηκε σαφώς ότι καμία εκ των ως άνω οντοτήτων δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις.

Καθώς οι ως άνω συναλλαγές κρίθηκαν ανύπαρκτες, ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση και προέβη στον εκ νέου προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων στο εισόδημα, και των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ, και στην έκδοση των προσωρινών

προσδιορισμών του φόρου για την ελεγχόμενη χρήση 2018, όπου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μαζί με το με αριθ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2024 υπόμνημα της προβάλλοντας τις απόψεις της, όπου ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών (ως αναλυτικά αναφέρει η από 16-12-2024 σχετική έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σελ. 23 – 32), δεν τις έκανε δεκτές και προσδιόρισε τελικώς τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας για την χρήση 2018 ως εξής:

	Ποσά βάσει αρχικής δήλωσης	Ποσά βάσει ελέγχου	Διαφορά
Πωλήσεις	257.775,25	259.683,55	1.908,30
Μείον: Εμπορεύματα .εναρξης	112.364,57	112.364,57	0,00
Μείον: Αγορές χρήσης	238.159,54	238.159,54	0,00
Πλέον: Εμπορεύματα λήξης	202.688,55	202.688,55	0,00
Μείον: Δαπάνες χρήσης	143.572,57	143.572,57	0,00
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	0,00	181,453,50	181.453,10
Αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-33.632,88	149.728,92	183.361,80

Εν συνεχεία προέβη στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της κατά βάση ισχυρίζεται:

- Το αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της Φορολογικής Διοίκησης – Καταστρατήγηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – Το βάρος της απόδειξης του ελέγχου.
- Ενιαία και μη Διακριτή Έκθεση Ελέγχου για καταλογισμό Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. - Απουσία ιδιαίτερης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. - Συνεπακόλουθη παράβαση ουσιώδους τύπου ένεκα πλημμελούς αιτιολογίας και ύπαρξη τυπικής νομικής πλημμέλειας.
- Επί της Ουσίας της Φορολογικής Διαφοράς: Πραγματικές οι επίμαχες συναλλαγές – Καλή πίστη της προσφεύγουσας λήπτριας επιχείρησης.

Επειδή, ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αναφέρονται τα εξής:

-Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά όλα τα σχετικά έγγραφα του ελέγχου και τηρήθηκαν όλες οι διαδικασίες, δίνοντας της το δικαίωμα να προβάλλει τις απόψεις της όπως και έπραξε υποβάλλοντας με το με αριθ./2024 υπόμνημα της. Παρά ταύτα ως αναφέρεται και παρακάτω η προσφεύγουσα προβάλλει αορίστως τους ισχυρισμούς της και δεν προσκόμισε στοιχεία τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης του δικαιώματος κλήσης προς ακρόαση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Από την επισκόπηση της οικείας έκθεσης ελέγχου διαπιστώνεται η διακριτή καταγραφή των σχετικών σε κάθε φορολογία διατάξεων καθώς και ο διακριτός προσδιορισμός τόσο των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εισοδημάτων όσο και των φορολογητέων εκροών και εισροών ενώ επισημαίνεται ότι από καμία διάταξη της ισχύουσας νομοθεσίας κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 16-11-2024 οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δεν προβλεπόταν ότι απαγορεύεται η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για το ίδιο φορολογούμενο πρόσωπο και για τις ίδιες περιόδους ελέγχου να περιλαμβάνονται, αν και διακριτά, πάντως σε ένα ενιαίο έγγραφο, ενώ παράλληλα δεν υφίσταται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας

απόφασης της Υπηρεσίας μας, απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που να έχει κρίνει το αντίθετο.

Περαιτέρω και σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη η οποία δεν μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα και στο άρθρο 79 παρ. 5 περ. β' του ΚΔΔ.

- Από την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαπιστώνεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις ως άνω επιχειρήσεις σύμφωνα με τα σχετικά δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κρίθηκαν ανύπαρκτες, καθότι αφενός οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν είχαν την δυνατότητα να πουλήσουν τα προϊόντα που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια, αφετέρου και η προσφεύγουσα από την πλευρά της και ενώ αμφισβητεί τα πορίσματα των διενεργηθέντων ελέγχων, δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο κανένα ουσιαστικό στοιχείο (έγγραφα μεταφοράς, πληροφορίες μεταφορικών μέσων για τις μεγάλες ποσότητες που αναγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, αποδεικτικά παραγγελιών και σχετική αλληλογραφία από την οποία να προκύπτουν τα άτομα με τα οποία συναλλάχθηκε), από το οποίο να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της περί πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών αγοράς. Τα στοιχεία που προσκομίζει και επικαλείται και με την υπό κρίση προσφυγή είχαν ήδη προσκομισθεί στον έλεγχο και για τα οποία ο έλεγχος είχε πάρει σαφή και τεκμηριωμένη θέση (σχετική έκθεση ελέγχου σελ. 23 - 31). Ως προς τα προβαλλόμενα της προσφεύγουσας περί ύπαρξης των συναλλαγών με τις ανωτέρω συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις αναφέρεται ότι σε προγενέστερο έλεγχο για την χρήση 2017, η προσφεύγουσα προέβη σε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και σε τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., με τις οποίες αναμορφώθηκαν ως λογιστικές διαφορές και εξαιρέθηκαν ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τις φορολογητέες εισροές, ποσά ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αναφέρονταν σε σχετικό δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ (καθαρές αξίας 52.786,00 €, πλέον ΦΠΑ 12.668,64 €).

Περαιτέρω η προσφεύγουσα επικαλείται ότι διατελούσε σε καλή πίστη ωστόσο δεδομένης της συναλλακτικής ανυπαρξίας των ανωτέρω επιχειρήσεων η προσφεύγουσα ως έχουσα το βάρος της απόδειξης δεν τεκμηρίωσε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, το πρόσωπο με το οποίο συναλλάχθηκε, τον τρόπο και το κόστος μεταφοράς, την επικαλούμενη συσχέτιση των αγορασθέντων ποσοτήτων με πωλήσεις της επιχείρησής της, ήτοι δεν προσκόμισε στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου. Η δε επικαλούμενη καλοπιστία της προσφεύγουσας ως λήπτρια, θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, και υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις οδηγίες της Διοίκησης ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατόπιν των ανωτέρω και όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010) και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 16-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως απολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της με αριθ./**16-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	149.728,95
Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	60.378,01
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	10.826,61
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	30.189,01
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	101.393,63

(ως η με αριθμό/**16-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.