



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1495

**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 14-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. ...., που εδρεύει στην ..... επί της οδού ..... αρ. ...., Τ.Κ. ...., νομίμως εκπροσωπούμενης από το διαχειριστή αυτής, ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατά των με αριθμούς ...../12-12-2024 και ...../12-12-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, καθώς και των με αριθμούς ...../12-12-2024 και ...../12-12-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων από 01-**

01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 12-12-2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ίδιου Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις του 3<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 **14-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** (δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 16-12-2024), και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

**Α.** Με τη με αριθμό ...../12-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστική διαφορά φόρου ποσού ύψους 109.196,16€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού ύψους 54.598,08€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **163.794,24€**.

**Β.** Με τη με αριθμό ...../12-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστική διαφορά φόρου ποσού ύψους 126.087,92€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού ύψους 63.043,96€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **189.131,88€**.

**Γ.** Με τη με αριθμό ...../12-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 90.100,56€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού ύψους 45.050,29€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **135.150,85€**.

**Δ.** Με τη με αριθμό ...../12-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 103.402,11€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού ύψους 51.701,06€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **155.103,17€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 12-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

### Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμό ...../31-05-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (μετά των με αριθμούς ...../2023, ...../2023, ...../2023 και ...../2024 τροποποιήσεών της), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 (ήτοι για τις φορολογικές περιόδους από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμούς πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2022/29-09-2022 και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... ΕΞ 2024/14-10-2024 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με τα οποία διαβιβάστηκαν, αντίστοιχα, στο 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μεταξύ άλλων, οι από 26-09-2022 και από 30-09-2024 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες αφορούσαν σε έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4093/2013, του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 στα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 και στο φορολογικό έτος 2018, αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 26-09-2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2017, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 372.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 89.424,00€, έκδοσης της οντότητας «.....» (Α.Φ.Μ. ....), η οποία είναι φορολογικά υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά και ουσιαστικά ανύπαρκτη στο να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες, και, σύμφωνα με την από 30-09-2024 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2018, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 428.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 102.864,00€, έκδοσης της ίδιας οντότητας. Οι εν λόγω συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους.

Ακολούθως, ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργώντας ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τα αποτελέσματα της επεξεργασίας των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του, όσο και τα στοιχεία που τηρούνται στα συστήματα Taxis και Elenxis, εκτιμώντας τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα που περιλαμβάνονταν στις από 26-09-2022 και από 30-09-2024 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας, συνέταξε το με αριθμό ...../05-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και εξέδωσε τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 και Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, που κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρεία ηλεκτρονικά την 05-11-2024, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης αυτών. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου ...../25-11-2024 υπόμνημα απόψεων και το με αριθμό πρωτοκόλλου ...../29-11-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα απόψεων.

Τέλος, ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αφού έλαβε υπόψη το σύνολο των στοιχείων που συνέλεξε και τέθηκαν υπόψη του, κατέληξε στα πορίσματά του, αποδεχόμενος τις παραβάσεις

που διαπιστώθηκαν βάσει των ανωτέρω εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και προχώρησε στον προσδιορισμό:

Α) των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, με την προσθήκη των εν λόγω ποσών (ήτοι των ως άνω καθαρών αξιών) ως λογιστικών διαφορών, καθώς τα ποσά αυτά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, ως ακολούθως:

| Φορολογικό έτος 2017 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2017 έως 31-12-2017)                |              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Ανάλυση                                                                                 | Ποσά (€)     |
| Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα                                                           | 1.035.908,95 |
| Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες δήλωσης) | 3.490,25     |
| Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου (από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων)        | 372.600,00   |
| Πλέον: Λοιπές λογιστικές διαφορές ελέγχου                                               | 3.938,50     |
| Συνολικά καθαρά (φορολογητέα) κέρδη βάσει ελέγχου                                       | 1.415.937,70 |

και

| Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)                |              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Ανάλυση                                                                                 | Ποσά (€)     |
| Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα                                                           | 1.019.900,16 |
| Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες δήλωσης) | 850,00       |
| Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου (από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων)        | 428.600,00   |
| Πλέον: Λοιπές λογιστικές διαφορές ελέγχου                                               | 6.185,93     |
| Συνολικά καθαρά (φορολογητέα) κέρδη βάσει ελέγχου                                       | 1.455.536,09 |

και

Β) των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος σε αυτές Φ.Π.Α., των φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος σε αυτές Φ.Π.Α. και στην εκκαθάριση φόρου (Φ.Π.Α.) για τις φορολογικές περιόδους από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, κατά την οποία δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2859/2000, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (και ειδικότερα για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017 φορολογητέες εισροές ύψους 372.600,00€ και φόρος εισροών ύψους 89.424,00€ και για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018 φορολογητέες εισροές ύψους 428.600,00€ και φόρος εισροών ύψους 102.864,00€), καθώς και λόγω των ως άνω λοιπών λογιστικών διαφορών/δαπανών με Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού με τις με ημερομηνία θεώρησης 12-12-2024 συνημμένες σε αυτές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικών ετών 2017 και 2018 (ήτοι φορολογικών περιόδων από 01-01-

2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα) του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου (επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις) και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων - Μη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων από το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής περί εικονικότητας - Μη απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων - Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες ως εικονικές συναλλαγές.
- Καλή πίστη της λήπτριας των επίμαχων τιμολογίων.  
Ακόμη κι αν θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων (ως προς το πρόσωπο του εκδότη), η εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ**

**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 εμπεριστατωμένα 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 ελεγχομένου, 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 προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται, διά του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής της, ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικών ετών 2017 και 2018 (ήτοι φορολογικών περιόδων από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα) του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στερούνται επαρκούς αιτιολογίας λόγω της υιοθέτησης των**

συμπερασμάτων από τους ελέγχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, χωρίς ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να τεκμηριώσει εκ νέου την εικονικότητα του συνόλου των συναλλαγών.

**Επειδή**, ωστόσο, όπως αναλυτικά αναφέρεται και στο ιστορικό της παρούσας απόφασης, από τον έλεγχο του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής υπήρξε εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στις από 26-09-2022 και από 30-09-2024 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σε συνδυασμό με τα λοιπά στοιχεία που συγκεντρώθηκαν και τους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν.

**Επειδή**, ειδικότερα, οι με ημερομηνία θεώρησης 12-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα, καθώς, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο των από 26-09-2022 και από 30-09-2024 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, τεκμηριώνουν εκ νέου τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup> «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» και ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup> «ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ») που αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων. Επιπλέον, στις προσβαλλόμενες πράξεις 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 αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, με αποτέλεσμα αυτές να καθίστανται παράνομες και ακυρωτές, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟ ΤΟ 3<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 (και ήδη άρθρου 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

«... **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. ...».**

**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 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, 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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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 να 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 της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

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

**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**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 12-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και με τα πορίσματα των από 26-09-2022 και από 30-09-2024 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ουσιώδη αποσπάσματα των οποίων συμπεριλαμβάνονται σε αυτές, καθώς και από το διενεργηθέντα έλεγχο του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην προσφεύγουσα εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 (ήτοι κατά τις φορολογικές περιόδους από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα), η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από την οντότητα με την επωνυμία «.....».

**Επειδή**, ειδικότερα, βάσει των από 26-09-2022 και από 30-09-2024 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, «... Η «.....» έχει εκδώσει προς την εταιρεία «.....» ... για το έτος 2017 είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 372.600,00€ και Φ.Π.Α. 89.424,00€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής λόγω της αδυναμίας της «..... να παρέχει τις κατασκευαστικές εργασίες, ανέθεσε τα έργα στους α. «.....» και β. «.....» που ... είναι εκδότες εικονικών ...» και «... εξέδωσε το φορολογικό έτος 2018 είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 428.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 102.864,00€ για ανύπαρκτες συναλλαγές/υπηρεσίες προς την επιχείρηση «.....» ...».

**Επειδή**, όπως προέκυψε από τις προαναφερθείσες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οντότητα με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ. ....) ήταν λήπτρια εικονικών στοιχείων από τις (επίσης) εικονικές επιχειρήσεις με τις επωνυμίες «.....» (Α.Φ.Μ. ....) για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και «.....» (Α.Φ.Μ. ....) για το φορολογικό έτος 2017, ώστε οι εταιρείες αυτές, η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά και άλλες μη εμπλεκόμενες στα υπό κρίση φορολογικά έτη εταιρείες [όπως η εταιρεία με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ. ....)] να έχουν συστήσει ένα παράνομο κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, προς τεκμηρίωση της εικονικότητας των συναλλαγών μεταξύ των εταιρειών με τις επωνυμίες «.....» (Α.Φ.Μ. ....), «.....» (Α.Φ.Μ. ....), «.....» (Α.Φ.Μ. ....) και της προσφεύγουσας εταιρείας από τους ελέγχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρεται συγκεκριμένα ότι:

**A.** Για το φορολογικό έτος 2017 (ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

«... **A.** Επίσης, η επιχείρηση «.....» έλαβε το φορολογικό έτος 2017 τριάντα (30) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 552.920,00€ πλέον Φ.Π.Α. 132.700,80€ από τις συναλλακτικά ανύπαρκτες και εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις «.....» (Α.Φ.Μ. ....) και «.....» (Α.Φ.Μ. ....) ...

**B.** Η επιχείρηση «.....» είναι φορολογικά υπαρκτή (υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α., φόρου εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τα ελεγχόμενα έτη), αλλά είναι συναλλακτικά και ουσιαστικά ανύπαρκτη, καθώς δεν δύναται να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες προς την επιχείρηση «.....» για τους κάτωθι λόγους:

**1.** Δεν απασχόλησε το απαιτούμενο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, σχετικό με τις προαναφερθείσες δραστηριότητες, καθώς, όπως παρουσιάστηκε τόσο από τις

προσκομιζόμενες μισθοδοτικές καταστάσεις, όσο και από το απαντητικό έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α., απασχολούσε ένα άτομο της σχετικής ειδικότητας εργατοτεχνιτών για τα ελεγχόμενα έτη 2016-2017. Κατά συνέπεια, λόγω της αδυναμίας αυτής, η ελεγχόμενη σύναπτε συμβάσεις ανάθεσης έργου με τις επιχειρήσεις “.....” και “.....”, οι οποίες είναι εικονικές.

2) Δεν κατέχει, ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.

3) Οι επιταγές με τις οποίες εξοφλήθηκαν οι βασικοί προμηθευτές - ανάδοχοι του έργου της συντήρησης των ΕΛ.ΠΕ. (“.....” και “.....”) βρέθηκαν κατατεθειμένες σε λογαριασμούς ατόμων, οι οποίοι δεν είχαν κατασκευαστική δραστηριότητα κανενός είδους. Επίσης παρατηρήθηκε ότι ...

4) Οι αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της επιχείρησης “.....” παρουσιάζουν μεγάλη δυσαναλογία μεταξύ τους. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τις αναλογίες μεταξύ των εξόδων και των εσόδων αφαιρουμένων για τα έτη 2016 (211.000,00€) και 2017 (592.920,00€) των τιμολογίων από τους “.....” και “.....”, τα οποία, όπως προελέχθη, είναι εικονικά ...

5) Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την επιχείρηση “.....” προς την εταιρεία “.....” που αφορούν εργασίες συντήρησης των εγκαταστάσεων της εταιρείας “.....” σε ....., δεν φέρουν κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες όπως...

Επίσης, και στα προσκομισθέντα τιμολόγια εκδόσεως “.....” και “.....”, οι οποίοι ήταν υπέργολάβοι του έργου για συντήρηση των εγκαταστάσεων σε ..... ούτε και εκεί τα τιμολόγια κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες όπως...

6) Επίσης, σύμφωνα με τη φύση των εργασιών συντήρησης στις εγκαταστάσεις της εταιρείας “.....” σε ..... και όπως αποτυπώθηκε στο συμφωνητικό μεταξύ της “.....” (αρχικός ανάδοχος του έργου) και της “.....”, η πραγματοποίηση αυτών απαιτούσε ικανό αριθμό τεχνιτών και σε καμία περίπτωση δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από μόνο ένα τεχνίτη. Συγκεκριμένα, στο συμφωνητικό ανάμεσα σε όλα τα μέρη ... αναφέρεται ρητά ότι σε περίπτωση διαφωνίας των δύο πλευρών για την αξία των επιμέρους εργασιών, η αμοιβή θα υπολογίζεται με τις πραγματοποιηθείσες εργατοώρες με τιμή 12,70 ευρώ/ώρα....

Σημειώνεται ότι τα συνολικά εκδοθέντα τιμολόγια για το έτος 2017 της “.....” προς την “.....” είχαν συνολική καθαρή αξία για το έτος 2017 529.720,00€ και πλήθος είκοσι οκτώ (28). Η “.....” προσκόμισε για το έτος 2017 είκοσι (20) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 322.000,00€. Παρά την ελλιπή προσκόμιση τιμολογίων, από τον υπολογισμό των εργατοωρών αποδεικνύεται ότι οι απαιτούμενες ώρες εργασίας για την εκτέλεση των έργων είναι αδύνατον να πραγματοποιηθούν από ένα και μόνο άτομο.

Κατά συνέπεια διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από την “.....”, καθώς δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από την “.....”, καθώς πρώτον το προσωπικό που απασχολούσε ήταν ένα άτομο ειδικότητας εργατοτεχνίτη και δεύτερον οι ανάδοχοι που ανέλαβαν το έργο για λογαριασμό της, ήτοι οι “.....” και “.....”, που, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, δεν απασχόλησαν ποτέ προσωπικό.» (βλ. αναλυτικά σελ. 46-50 της από 12-12-2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής).

Β. Για το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

«... 1. Τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. χρήσης 2018 από την ελεγχόμενη “.....”, προς τον πελάτη της “.....” φέρουν ως έδρα την ....., ενώ το μισθωτήριο για την

επαγγελματική έδρα επί της οδού Πλατεία ..... έχει ως ημερομηνία έναρξης 01-01-2019 και το μισθωτήριο επί της οδού ..... έχει ημερομηνία λύσης 31-10-2017. Σημειώνεται ότι η “.....” δεν έχει δηλώσει επαγγελματική εγκατάσταση από 01-11-2017 έως 31-12-2018.

2. Οι υπηρεσίες που έλαβε από την “.....” για την πραγματοποίηση των εργασιών στην επιχείρηση “.....” (Α.Φ.Μ. ....) αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές και κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής σύμφωνα με την από 29-09-2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τα έτη 2014-2018.

3. Η “.....” δεν είχε αγορές, ούτε το απαιτούμενο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, ούτε λήψη υπηρεσιών από άλλες επιχειρήσεις, για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές αυτές.

4. Η ελεγχόμενη σύναψε σύμβαση ανάθεσης έργου με την επιχείρηση “.....”, η οποία σύμφωνα με την από 29-09-2020 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας κρίθηκε εκδότης είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την “.....”.

5. Η “.....” δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχ. Έργου, πάγιο εξοπλισμό απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της.

6. Οι επιταγές που εισέπραξε η “.....” από την “.....”, σύμφωνα με το υπ’ αριθ. ....../29-03-2023 έγγραφο της ..... έχουν εισπραχθεί από πρόσωπα που δεν είχαν συναλλακτική δραστηριότητα με την “.....”.

7α. Η περιγραφή των εργασιών στα επίμαχα Τ.Π.Υ. της “.....” είναι αόριστη και γενική, αναγράφει «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΕΝΤΟΣ ΕΛΠΕ .....ΒΑΣΕΙ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ» και δεν προσκομίσθηκαν...

7β. Επίσης, σύμφωνα με το υπόμνημα της “.....” (αρ. πρωτ. ....../28-06-2024), το συμφωνητικό σύναψης έργου και με τη φύση των εργασιών συντήρησης στις εγκαταστάσεις της εταιρείας “.....” σε ..... και όπως αποτυπώθηκε στο συμφωνητικό μεταξύ της “.....” (αρχικός ανάδοχος του έργου) και “της .....”, η πραγματοποίηση αυτών απαιτούσε ικανό αριθμό τεχνιτών.

Επίσης, ο έλεγχος βάσει της ενδεικτικής τιμής 12,70 ευρώ/ώρα, υπολόγισε τις απαιτούμενες εργατώρες για τις εργασίες συντήρησης που τιμολόγησε η “.....” προς την “.....”, στα εκδοθέντα τιμολόγια του 2018 ότι είναι 33.748,03€. ...

7γ. ...

7δ. Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ....../28-06-2024 υπόμνημα της “.....”, οι εργασίες πραγματοποιούνται από το προσωπικό της εταιρείας “.....” και ελάχιστες εργασίες (συντήρηση των φωτιστικών σωμάτων και καθαρισμοί αυτών, αλλαγή λαμπτήρων, κ.λπ.) πραγματοποιούνται από τον υπεργολάβο (“.....”).

Αναφέρεται επίσης ότι οι υπάλληλοι του υπεργολάβου (“.....”) βοηθοί – τεχνίτες βοηθούσαν τους έμπειρους τεχνίτες.

Ενώ, σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α., με αριθ. πρωτ.:

- ....../13-08-2019, η “.....” δεν διέθετε προσωπικό και

- ΕΣ/.....-ΕΣ/669/2021/27-07-2021, η “.....” για τη χρήση 2018 απασχολούσε 4 υπαλλήλους γραφείου, 1 νυχτοφύλακα και 1 σχεδιαστή αρχιτεκτονικού σχεδίου ...

7ε. Η “.....” εισπράττει από την “.....”:

- επιταγές τις οποίες δίνει σε τρίτα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν συναλλαγές με αυτήν,

- ταχυδρομικές επιταγές που δεν κατατίθενται στους τραπεζικούς λογαριασμούς της

- δέχεται μεταφορές χρημάτων στον τραπεζικό λογαριασμό της, που στη συνέχεια τα ίδια ποσά γίνονται ανάληψη την ίδια μέρα ή την επόμενη, ο έλεγχος θεωρεί ότι οι ανωτέρω συναλλαγές

πραγματοποιούνται, προκειμένου να παρουσιάσουν μια νομιμοφάνεια στις ελεγχόμενες συναλλαγές.

7στ. Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ....../2022 έγγραφο των ΕΛ.ΠΕ. και συμφώνα με τους όρους των συμβάσεων μεταξύ εργολάβων - ΕΛ.ΠΕ., προκειμένου να γίνουν οι πληρωμές από τα ΕΛ.ΠΕ. έπρεπε να προσκομιστούν από τους εργολάβους καταστάσεις της Επιθεώρησης εργασίας και βεβαιώσεις καταβολής ασφαλιστικών εισφορών για το προσωπικό που απασχολείται στο έργο. Συνεπώς, το προσωπικό που απασχολείται στο εν λόγω έργο έπρεπε να ήταν ασφαλισμένο. Η “.....” δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας κάποιο πρόσφορο έγγραφο ...». (βλ. αναλυτικά σελ. 61-62 της από 12-12-2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής).

**Επειδή**, από τους αναφερθέντες ελέγχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέκυψε ότι οι ως άνω επιχειρήσεις, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη (2017 και 2018), ήταν πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα, καθώς ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως αυτές προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσης και του κύκλου εργασιών, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσουν τις παροχές που φέρονταν να προσφέρουν. Στο σύνολό τους οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν διέθεταν τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις, κ.α.) για να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που εμφανίζονται να πραγματοποιούν στα κρινόμενα φορολογικά έτη (2017 και 2018) και, ως εκ τούτου, το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσαν είναι εικονικά, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

**Επειδή**, εν προκειμένω, η εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....» ήταν κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη και, ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, φέρει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα εκδοθέντα παραστατικά τιμολόγησης (ΣΤΕ 1238/2018, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 506/2012).

**Επειδή**, περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη λήπτρια προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 372.600,00€ για το φορολογικό έτος 2017 και 428.600,00€ για το φορολογικό έτος 2018 έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας και έχουν ληφθεί υπόψη στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018, μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη των εν λόγω φορολογικών ετών. Επιπλέον, οι ως άνω αξίες των επίμαχων εικονικών τιμολογίων έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, με συνέπεια την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών ποσών ύψους 89.424,00€ και 102.864,00€, αντίστοιχα.

**Επειδή**, ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή της, στοιχεία, τα οποία να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά εικονικά φορολογικά στοιχεία, αλλά επισυνάπτει ιδιωτικά συμφωνητικά εκτέλεσης έργου και τα αποδεικτικά εξόφλησης με νόμιμο

τρόπο εκ μέρους της των εικονικών φορολογικών στοιχείων, με μοναδικό σκοπό όχι να αποδείξει το πραγματικό της συναλλαγής, αλλά να προσδώσει νομιμοφάνεια στις ενέργειές της.

**Επειδή**, συνοψίζοντας, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και 3<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 φύσης και του κύκλου των εργασιών της, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με πελάτη 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 είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 372.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 89.424,00€ και τα είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 428.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 102.864,00€ έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. ...., τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα (ήτοι τις φορολογικές περιόδους από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα), **ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και, ως εκ τούτου, οι καθαρές τους αξίες ύψους 372.600,00€ και 428.600,00€, αφενός, προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα χρήσης των φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, και, αφετέρου, αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές των φορολογικών περιόδων από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης των αναλογούντων στις συγκεκριμένες εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές ποσών Φ.Π.Α. (ύψους 89.424,00€ και 102.864,00€, αντίστοιχα).**

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, από τη συνολική εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις φερόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο τους τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, αφού εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΗΣ ΛΗΠΤΡΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ**

**Επειδή**, κατά την έννοια των προπαρατεθεισών 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**, βάσει των ανωτέρω, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι σε περιπτώσεις, όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η προσφεύγουσα εταιρεία οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «.....» και με Α.Φ.Μ. .... ήταν φορολογικώς υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα [δεδομένου ότι δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή (προσωπικό, εξοπλισμό, λοιπές εγκαταστάσεις, κ.α.)] να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια, ενώ, επιπλέον, φέρεται να παρείχε υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, και, ως εκ τούτου, τα επίμαχα [σαράντα οκτώ (48) συνολικά] φορολογικά στοιχεία, τα οποία εκδόθηκαν από την ως άνω οντότητα κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 με λήπτρια την προσφεύγουσα εταιρεία, κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτή ούτε κατά τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων.

**Επειδή**, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184/2010, 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013) και, συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος από την προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 12-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και, ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## 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 ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. .... και την **επικύρωση** των με αριθμούς ...../12-12-2024 και ...../12-12-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, καθώς και των με αριθμούς ...../12-12-2024 και 1094/12-12-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

### - ΕΙΣΟΔΗΜΑ

| Φορολογικά έτη                                  | 2017               | 2018               |
|-------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| Χρεωστικό ποσό φόρου                            | 109.196,16€        | 126.087,92€        |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας | 54.598,08€         | 63.043,96€         |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>             | <b>163.794,24€</b> | <b>189.131,88€</b> |

(ως οι με αριθμούς ...../12-12-2024 και ...../12-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

### - Φ.Π.Α.

| Φορολογικές Περιόδους                            | 01/01/2017 -<br>31/12/2017 | 01/01/2018 -<br>31/12/2018 |
|--------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο                               | 90.100,56€                 | 103.402,11€                |
| Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας | 45.050,29€                 | 51.701,06€                 |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>              | <b>135.150,85€</b>         | <b>155.103,17€</b>         |

(ως οι με αριθμούς ...../12-12-2024 και ...../12-12-2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και από 01-01-2018 έως 31-12-2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 3<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.