



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 6.6.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 1895

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

**Ταχ. Κώδικας** : 104 40 - Αθήνα

**Τηλέφωνο** : 2131312348

**E-mail** : ded.ath@aade.gr

### Α Π Ο Φ Α Σ Η

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... με έδρα ..... κατά:

α) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και

β) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το αρ. .... συμπληρωματικό υπόμνημα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

9. Την αρ. .... Απόφαση Παράτασης της Υπηρεσίας μας.

10. Την αρ. .... Απόφαση Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 104.400,00 € πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 52.200,00 €.

Με την με υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου ύψους 86.400,00 € πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 43.200,02 €.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ & ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, βάσει της αρ. .... εντολής ελέγχου. Η προσφεύγουσα έχει κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικού και τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού και τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα αρ. .... Πληροφοριακά Δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αναφορικά με λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με το πόρισμα των εκθέσεων ελέγχου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής η προσφεύγουσα έλαβε από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση του ..... δέκα (10) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 360.000,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 86.400,00 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή.
2. Έλλειψη αιτιολογίας.
3. Πραγματικές στο σύνολό τους οι συναλλαγές. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
4. Καλή πίστη και δεδομένου ότι σύμφωνα με τον έλεγχο οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, βάσει των ΠΟΛ. 1071/2015 και 10697/2016 ο προσφεύγων δύναται να εκπέσει τη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα και τον ΦΠΑ.

Με το αρ. ...., η προσφεύγουσα προσκόμισε τις από ..... εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος δέχτηκε ότι το τιμολόγιο που έλαβε η εταιρία ..... από τον ..... ήταν εικονικό στο πρόσωπο του εκδότη και δεν καταλόγισε διαφορές στο εισόδημα και ΦΠΑ.

**Επειδή**, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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**, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 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 υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και 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....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

**Επειδή**, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 ( Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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 του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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 την παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε για την υπό κρίση χρονική περίοδο: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, και ισχύει για φορολογικά έτη περιόδους και υποθέσεις που άρχονται από 1.1.2019:

«2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3α του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019, ορίζονται τα εξής: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην

παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

**Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ.66 του ΚΦΔ 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:**

**«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:**

**3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:**

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

**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.... 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 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή**

συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, 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...»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015:

«..Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

...2. ... 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.1071/31.3.2015 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. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό: Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αρ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«....Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2). Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C- 0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C- 80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣτΕ 1375/2010, ΣτΕ 881/2002 κ.ά.). ....»



**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1097/2016 με θέμα: «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται ότι:

« .... Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,  
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,  
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ) . »

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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 (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), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' 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 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της από ..... έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής και σύμφωνα με τα δελτία πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η προσφεύγουσα έλαβε από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση του ..... δέκα (10) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 360.000,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 86.400,00 €. Σύμφωνα με εν λόγω φορολογικά στοιχεία

αντικείμενο των υπό κρίση συναλλαγών ήταν οι υπηρεσίες υποστήριξης συντήρησης τηλεφωνικών κέντρων και η εγκατάσταση και παραμετροποίηση υποδομών και υλικού εξοπλισμού τηλεφωνίας.

Περαιτέρω, στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος ΕΛΠ του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής αναφέρονται τα εξής: «Ο έλεγχος αφού εξέτασε τα στοιχεία που μας προσκομίσθηκαν, από τα οποία δεν προκύπτουν νέα στοιχεία που να διαφοροποιούν τις αρχικές διαπιστώσεις ελέγχου, διότι, όπως ήδη εξηγήθηκε ο έλεγχος είναι πεπεισμένος ότι τα έργα διενεργήθηκαν, ωστόσο, διαφορετικό θέμα αποτελεί η φερόμενη ανάθεση και εκτέλεση των εργασιών από την υπερβολάβο ....., με δραστηριότητα ....., με έδρα ..... Συγκεκριμένα, δοθείσης της συναλλακτικής ανυπαρξίας της επιχείρησης αυτής και της νόμιμης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης που αυτό συνεπάγεται, δεν προκύπτει με ποιο τρόπο εκτελέστηκαν τα σημαντικής αξίας έργα αυτά από την φερόμενη υπερβολάβο η οποία δεν απασχολούσε κανένα εργαζόμενο, κανένα στοιχείο πραγματικής εμπλοκής και παράδοσης εργασιών (εκτός τιμολογίων — φερομένων συμβάσεων κλπ) του φερόμενου υπερβολάβου δεν προσκομίστηκε, πράγμα που σε έργα τέτοιας αξίας (δεκαπλάσια του κέρδους της ελεγχόμενης για την χρήση αυτή) είναι αντικειμενικά αδύνατο να συμβαίνει εάν οι παροχές πράγματι εκτελούνταν από τον φερόμενο υπερβολάβο, με αποτέλεσμα των ανωτέρω, η ελεγχόμενη να μην καταφέρνει να αποδείξει τις συναλλαγές της με την φερόμενη αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη υπερβολάβο ....., με δραστηριότητα ....., με έδρα ..... και την ισχυριζόμενη καλή της πίστη.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο έλεγχος υιοθετεί τα συμπεράσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στο σύνολό τους για το πως εκτελέστηκαν τα έργα αυτά, ποιοι τεχνικοί και σε ποιο πίνακα προσωπικού αναφέρονται αυτοί που εκτελούσαν τις παροχές στους τελικούς πελάτες στα έργα στα οποία ήταν η ελεγχόμενη εργολάβος και είχε την υποχρέωση εποπτείας και ασφάλισης του προσωπικού τα οποία ανέθεσε σε υπερβολάβο, οι επιμετρήσεις των έργων αυτών καθώς και για τις υπηρεσίες ....., καταστάσεις με το παρεχόμενο έργο από την αντισυμβαλλόμενη...»

Στο αρ. .... έγγραφο του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής επί της αρ. .... Απόφασης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, και αναφορικά με το ανωτέρω συμπέρασμα του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής περί πραγματοποίησης των έργων των υπό κρίση συναλλαγών, αναφέρονται τα εξής: «Διευκρινίζεται ότι ναι τα έργα έχουν πραγματοποιηθεί, οι συναλλαγές μεταξύ των δυο είναι ανύπαρκτες. Οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου δεν αμφισβήτησαν την διενέργεια των έργων από την ελεγχόμενη εταιρεία. Ωστόσο από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο φερόμενος ως εκδότης των τιμολογίων ..... ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο μη δυνάμενο να διενεργήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα τιμολόγια. Η δε συναλλακτική του ανυπαρξία τεκμηριώνεται ειδικά στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας....

Η συναλλακτική του ανυπαρξία ήταν ή θα μπορούσε να είναι εμφανής και δεν θα μπορούσε να αποκρύβει από την ελεγχόμενη η οποία ως έμπειρη και συναλλακτικά ικανή επιχείρηση για την διενέργεια των συγκεκριμένων έργων, με συμμετοχή ιδίων μέσων ή άλλων αποκρυβόμενων επιτηδευματιών, εκτέλεσε τα έργα αυτά.

Περαιτέρω ακόμα και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι η ελεγχόμενη λειτουργούσε καλόπιστα αναθέτοντας πράγματι τα έργα στο ..... θα έπρεπε κατόπιν νόμιμης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, να αποδείξει στον έλεγχο την καλή συναλλακτική της πίστη, δηλαδή να παράσχει στον έλεγχο όλα τα στοιχεία εκείνα τα οποία αποδεικνύουν την πεποίθηση της για το ότι τα έργα ενεργούνταν - εκτελούνταν από τον ..... για τον σκοπό αυτόν θα έπρεπε να μας επιδείξει όχι μόνο σχετική αλληλογραφία αλλά τα φυσικά πρόσωπα — προγραμματιστές -αναλυτές που εκτέλεσαν τα έργα ώστε να ελεγχθούν

αλληλογραφία με την επιχείρηση .....(στοιχεία τα οποία είχε ζητήσει ο έλεγχος μας με μείλ και το σημείωμα διαπιστώσεων).

Τίποτα από τα ανωτέρω δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και το μόνο που εν τέλει προκύπτει είναι η τιμολόγηση από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση .....η οποία όπως διαπιστώνεται με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους εμποδίζει την φορολόγηση του κέρδους της ελεγχόμενης εταιρείας. ....

Τέλος , αφενός μεν υπάρχει νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης , αφετέρου ο λήπτης πρέπει να αποδείξει την καλή του πίστη, η οποία δεν εξαντλείται με την φερόμενη πληρωμή των τιμολογίων με τραπεζικά μέσα καθώς είναι απαραίτητη αλλά όχι μοναδική προϋπόθεση και σίγουρα δεν καθιστά τα συγκεκριμένα εικονικά τιμολόγια ως νόμιμα , ούτε τον λήπτη και εδώ ελεγχόμενο ως καλόπιστο μη έχοντα ευθύνη.»

**Επειδή,** με την παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα ζητάει την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ επικαλούμενη έλλειψη αιτιολογίας, την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών στο σύνολό τους, και καλή πίστη.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, η εκδότρια επιχείρηση του ..... ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη δεδομένου ότι:

- Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό (εργαλεία, μηχανήματα, υλικά και συναφή με κατασκευαστικές τεχνικές δραστηριότητες) ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες.
- Σύμφωνα με το υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών με το υπ' αρ. πρωτ. .... εισερχόμενο έγγραφο η οντότητα δεν κατείχε μηχανήματα για το ελεγχόμενο διάστημα.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό - τεχνικό — μηχανολογικό δυναμικό (υδραυλικούς, ηλεκτρολόγους, ξυλουργούς, ελαιοχρωματιστές, Ψυκτικούς, σιδεράδες, εργάτες για τοποθέτηση πλακιδίων- είδη υγιεινής- επενδύσεων τοίχου- τοποθέτησης δικτύων πυρόσβεσης και διάφορες άλλες ειδικότητες εργατικού, τεχνικού και μηχανολογικού ανθρώπινου δυναμικού) όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να είχε προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο εξειδικευμένο επιστημονικό προσωπικό υψηλής ειδίκευσης σε σύγχρονες τεχνολογίες πληροφορικής (κώδικας neuronet, υποστήριξη και συντήρηση τηλεφωνικού κέντρου, λογισμικά) για την παροχή των αντίστοιχων υπηρεσιών όπως περιγράφονται στα προσκομισθέντα από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις φορολογικά στοιχεία που φέρεται να έχει εκδώσει.
- Από το σύστημα TAXIS ΜΥΦ δεν προκύπτει η εκδότρια επιχείρηση να έχει πραγματοποιήσει δαπάνες διοδίων, καυσίμων, ξενοδοχείων και οποιοδήποτε άλλο έξοδο απαραίτητο για την πραγματοποίηση των έργων που λαμβάνουν χώρα ανά την Ελλάδα και των όσων περιγράφονται στα προσκομισθέντα τιμολόγια από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.
- Στα τιμολόγια αναφέρεται η διενέργεια εργασιών ή παροχή υπηρεσιών ταυτόχρονα (σε αλληλοκαλυπτόμενο χρονικό διάστημα) στην Αττική, στον Πειραιά, στην Ρόδο, στην Χαλκιδική,

στον Βόλο, στην Κεφαλονιά στην Καβάλα και γενικά σε διάφορες περιοχές ανά την Ελλάδα όπου φέρεται να υπάρχει υψηλή αξία τιμολόγησης και σε μικρό χρονικό διάστημα.

- Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία έχει εκδώσει η εκδότρια επιχείρηση φαίνεται να εξοφλούνται με τραπεζική κατάθεση και σε σύντομο χρονικό διάστημα να γίνεται μεταφορά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών της ..... και ..... των οποίων ο ΑΦΜ έχει απενεργοποιηθεί για ενδοκοινοτικές συναλλαγές με την ΠΟΛ 1200/2015 από την ΥΕΔΔΕ Αττικής καθώς πρόκειται για εξαφανισμένους εμπόρους.

- Ούτε η εκδότρια επιχείρηση ούτε οι δύο βασικοί προμηθευτές της ανταποκρίθηκαν στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης.

- Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες για τα έτη 2017 και 2018 σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α 143798 ΕΞ 2022 ΕΜΠ/17/5/2022 της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

**Επειδή**, δεδομένης της συναλλακτικής ανυπαρξίας της επιχείρησης του ..... η προσφεύγουσα φέρει το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών της με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση (ΣΤΕ 206/2012), ωστόσο η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την εκτέλεση των σημαντικής αξίας έργων των εν λόγω συναλλαγών όπως αυτά περιγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια από τη φερόμενη υπεργολάβο.

**Επειδή** στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, με την αρ. .... Απόφαση της Υπηρεσίας μας, που εκδόθηκε επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ..... με Α.Φ.Μ. .... (κατά της αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017), έχει κριθεί ότι η ατομική επιχείρησή του, από τη σύστασή της, δεν είχε πραγματική έδρα λειτουργίας, δε φέρεται να ανέπτυξε πραγματική εμπορική δραστηριότητα, δε διέθετε προσωπικό, ούτε οχήματα και λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό προς εξυπηρέτηση της δραστηριότητάς της (ικανό για την εκτέλεση συναλλακτικής δραστηριότητας τέτοιας έκτασης), ενώ δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης (της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και της Δ.Ο.Υ. Πατρών). Όλα τα εν λόγω στοιχεία, για το φορολογικό προφίλ του προσφεύγοντος συγκεντρώθηκαν από τρίτες πηγές (συγκεντρωτικές πελατών-προμηθευτών – προσκλήσεις για διάθεση φορολογικών στοιχείων από τις οντότητες που είχε συναλλαγές). Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με την ως άνω Απόφαση της Υπηρεσίας μας, η επιχείρηση του ..... κρίθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση.

Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή κατά της ως άνω απόφασης της Υπηρεσίας μας, όπως αυτό προκύπτει από τα στοιχεία του αρχείου της Υπηρεσίας μας.

**Επειδή**, τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και από τις με αρ. .... απορριπτικές Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας (ΔΕΔ Θεσσαλονίκης) επί ενδικοφανών προσφυγών έτερων ληπτών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την επιχείρηση του ..... Σύμφωνα με τα στοιχεία του αρχείου της Υπηρεσίας μας, κατά των αρ. ....

αποφάσεων δεν έχουν ασκηθεί δικαστικές προσφυγές, και κατά των αρ. ....  
αποφάσεων έχουν ασκηθεί δικαστικές προσφυγές, η εκδίκαση των οποίων εκκρεμεί στα  
αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο  
σύνολό τους, από τον εκδότη ....., επικαλούμενη, μεταξύ άλλων, ότι η προσφεύγουσα  
εταιρεία ήρθε σε απευθείας επαφή με τον ..... στα γραφεία της  
προσφεύγουσας κατά τα τέλη Νοεμβρίου του έτους 2016. Ωστόσο, οι εν λόγω ισχυρισμοί δεν  
επιβεβαιώνονται από τον ..... Τουναντίον, σύμφωνα με τον ίδιο τον  
.....(όπως καταγράφεται στη με αριθμό πρωτοκόλλου .....  
ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας), τρίτα πρόσωπα προέβησαν στην  
έναρξη της επιχείρησής του (στην Αθήνα) χρησιμοποιώντας τα προσωπικά του στοιχεία και  
πλαστογραφώντας την υπογραφή του, και ο ίδιος ήταν μισθωτός στην Πάτρα. Λαμβάνοντας  
υπόψη τη συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη ....., το γεγονός ότι (σύμφωνα με  
τα προαναφερθέντα) ο ίδιος ο εκδότης αποδέχεται ότι δεν ασκούσε επιχειρηματική  
δραστηριότητα, καθώς και ότι η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει στοιχεία που  
να αποδεικνύουν το πρόσωπο και τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση  
συναλλαγές, ο ο άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή**, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη  
συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η  
φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ  
2223/95). Συνεπώς, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εξόφληση των επίμαχων  
τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της συνολικής εικόνας της επιχείρησης  
του ..... και της συναλλακτικής ανυπαρξίας αυτής, δεν μπορεί από μόνη της να  
αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών άλλα ούτε και την καλή πίστη του  
προσφεύγοντος.

**Επειδή**, 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). Άλλωστε, η αναφερόμενη  
στις ΠΟΛ.1071/31.3.2015 & 1097/2016 καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων  
αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του  
εκδότη και το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, και όχι  
περιπτώσεις που οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ο εκδότης συναλλακτικά  
ανύπαρκτο πρόσωπο. Περαιτέρω, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο  
προσφεύγων οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις  
για την έκπτωση των δαπανών των υπό κρίση συναλλαγών στο εισόδημα και στο ΦΠΑ.

**Επειδή**, περαιτέρω, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός περί παραγραφής.  
Ωστόσο, ο υπό κρίση καταλογισμός αφορά διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και  
ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, κατόπιν διαπίστωσης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων,  
με καταλογισθείσα διαφορά κύριας οφειλής ύψους 104.400,00 € στο εισόδημα και  
86.400,00 € στο ΦΠΑ, ήτοι άνω των ορίων της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ π' ρι  
φοροδιαφυγής. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, στην υπό κρίση περίπτωση η  
παραγραφή είναι δεκαετής. Δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού  
εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 εκδόθηκαν την 10.12.2024 και

κοινοποιήθηκαν την 21.12.2024 (ημερομηνία ανάρτησης στο e-κοινοποίησης 11.12.2024), ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

#### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** με ημερομηνία κατάθεσης ..... και αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και την επικύρωση των αρ. .... προσβαλλομένων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

- Αριθμ. πράξης ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

|                              | <b>Διαφορά</b>      |
|------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου                | 104.400,00 €        |
| Πρόστιμο αρ. 54 ν. 5104/2024 | 52.200,00 €         |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>   | <b>156.600,00 €</b> |

- Αριθμ. πράξης ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

|                              | <b>Διαφορά</b>      |
|------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου                | 86.400,00 €         |
| Πρόστιμο αρ. 54 ν. 5104/2024 | 43.200,02 €         |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>   | <b>129.600,02 €</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

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

**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.