ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/07/2026

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 &Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 3353

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α΄ 58), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27/04/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ....., κατά των υπ' αριθμ.:
   - .../**19.03.2026** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/06/2019 της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
   - ..../**19.03.2026** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/06/2019 της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. ...../19.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/06/2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 58.000,00 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 29.000,00 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **87.000,00 €**.

Με την υπ' αριθμ. ...../19.03.2026 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/06/2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισροών ποσού 48.000,00 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 24.000,00 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **72.000,00 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 19/03/2026 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ. ...../0/9872/08-04-2025 εντολής ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, πρόκειται για επανάληψη διαδικασίας κατόπιν της υπ' αριθμόν ...../02-04-2025 απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία είχε γίνει δεκτή η υπ' αριθμόν ...../20-01-2025 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας λόγω τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα, διότι η προσφεύγουσα κατά τον αρχικό έλεγχο που είχε διενεργηθεί βάσει της υπ' αριθμόν ...../0/9872/25-10-2024 εντολής ελέγχου, είχε στερηθεί του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Αιτία για την έκδοση της ανωτέρω αρχικής εντολής ελέγχου ήταν η λήψη του υπ' αριθμόν ..... ΕΞ 2024/10-10-2024 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 25/09/2024 Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα ήταν **λήπτρια εικονικών** φορολογικών στοιχείων ως εξής:

Εκδότης	Πλήθος τιμολογίων	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)
....., Α.Φ.Μ.	7	200.000,00	48.000,00

Ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλόγισε ως λογιστική διαφορά την καθαρή αξία των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, λόγω μη πλήρωσης της προϋπόθεσης της διάταξης του άρθ. 22 περ (β') του ν.4172/2013 και παράλληλα καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών, λόγω μη πλήρωσης της προϋπόθεσης της διάταξης του άρθ. 32 παρ. 1 (β') του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 37 παρ. 1 και 2 του ν.5104/2024, με βάση τις οποίες η προθεσμία παραγραφής του φορολογικού έτους 2018 παρατάθηκε κατά ένα έτος, καθόσον η ακύρωση των αρχικών καταλογιστικών πράξεων εχώρησε για ουσιαστικό και όχι για τυπικό λόγο-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για το φορολογικό έτος 2018.
2ος λόγος: Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικώς, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συνδρομή του στοιχείου της καλής πίστης της ίδιας κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής
Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ.:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.
2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
[...]
γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.
[...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 46 παρ. 6 του ν.4223/2013, με την οποία προστέθηκε στον προϊσχύσαντα Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) η προαναφερθείσα διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 (και ήδη άρθρου 72 του ν.5104/2024) «Η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες, είτε με απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής του άρ. 63 είτε με απόφαση οποιουδήποτε δικαστηρίου, πράξη προσδιορισμού φόρου ακυρώνεται για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο (οποιαδήποτε νομική πλημμέλεια, οποιοδήποτε τυπικό σφάλμα, έκδοση πράξης σε βάρος προσώπου που δεν είχε φορολογική υποχρέωση κλπ.), οπότε στην περίπτωση αυτή η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης, εντός της ανωτέρω προθεσμίας».

Επειδή όπως έχει παγίως κριθεί νομολογιακά, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης αποτελεί τυπικό και όχι ουσιαστικό λόγο (ΣτΕ 1653/2025 σκ. 15, ΣτΕ 680/2024 σκ. 11, ΣτΕ 2209/2021 σκ. 3, ΣτΕ 1986/2020 σκ. 3, ΣτΕ 2287/2017 σκ. 3).

Επειδή εν προκειμένω, η υπ' αριθμόν ...../02-04-2025 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία παρατάθηκε η προθεσμία παραγραφής κατά ένα (1) έτος, εκδόθηκε στις 02/04/2025 και οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή καταλογιστικές

πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 30/03/2026, ήτοι εντός της εν λόγω ενιαύσιας περιόδου και συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής
Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και πως σε κάθε περίπτωση, η ίδια ενήργησε όλως επιμελώς και καλοπίστως ως λήπτρια των υπηρεσιών, ενώ η φορολογική αρχή, έχουσα την υποχρέωση να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών, απέτυχε πλήρως προς τούτο.

Επειδή συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, η οποία δραστηριοποιείται στον κλάδο των οδικών μεταφορών εμπορευμάτων, επικαλείται ότι οι εργασίες τεχνικής επιδιόρθωσης και ανακαίνισης που φέρεται να έλαβε από την εταιρεία με την επωνυμία ....., με Α.Φ.Μ. ..... σε μισθωμένο ακίνητο (αποθήκη) που χρησιμοποιούσε για τη δραστηριότητά της, ήταν πραγματικές και απολύτως αναγκαίες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του ν. 4308/2014 «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 σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, «...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...».

Επειδή 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 αντισυμβαλλόμενού 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 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 εκδότου, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ΄ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ΄ αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015:
«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:
«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.
Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο:
«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 συνήθεις 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 σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 (β') του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο **κατέχει 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 με την ΠΟΛ 1071/31-03-2015 έγινε δεκτό 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 με την ΠΟΛ 1097/04-07-2016 έγινε δεκτό 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 στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:
«Στο πόρισμα της ως άνω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ αναφέρεται, μεταξύ άλλων, πως τα εκδοθέντα τετρακόσια (400) φορολογικά στοιχεία της ..... του έτους 2018, συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53 € πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17 €, προς ενενήντα τρεις (93) πελάτες της, μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη με την επωνυμία ....., είναι εικονικά υπό την έννοια ανύπαρκτων συναλλαγών, αναφέροντας τους κάτωθι λόγους:

1. *Βάσει των κατασχεθέντων λογιστικών αρχείων, των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.), η οντότητα φέρεται να παρέχει υπηρεσίες, να πωλεί υλικά και εμπορεύματα, δίχως να προκύπτουν οι αγορές τους ή ακόμα και ο τρόπος λήψης των αντίστοιχων υπηρεσιών αφού το 99,9% της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων των εξόδων-δαπανών-αγορών ποσού 8.209.906,73 € αφορά τη λήψη αγαθών και υπηρεσιών από ανύπαρκτες συναλλακτικά οντότητες: α) ..... (ποσού 7.844.637,74 €) και β) ..... (ποσού 357.140,00 €).*
2. *[...] Από 01/08/2018 έως 31/12/2018 η υπερεργολάβος της ....., με την επωνυμία ..... δεν δηλώνει προσωπικό συνεπώς κατά την περίοδο 01/12/2018 έως*

31/12/2018 που η δική μας ελεγχόμενη ..... επικαλείται πως εκτελέσθηκαν οι εργασίες στο υποκατάστημά της, δεν είχε προσωπικό για να τις εκτελέσει.

[...]

4. Δεν εντοπίστηκαν συμφωνητικά για παροχή υπηρεσιών-κατασκευή τεχνικών έργων με τρίτους.

[...]

6. Στη συντριπτική τους πλειοψηφία τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη δεν έχουν συνημμένες τις σχετικές επιμετρήσεις έργων.

7. Η οντότητα φέρεται να πραγματοποιεί πληθώρα συναλλαγών με διακίνηση αγαθών από το υποκατάστημά της επί της οδού ..... γεγονός που διαψεύδεται από την ιδιοκτήτρια του συγκεκριμένου χώρου (οικοπέδου), η οποία δηλώνει υπεύθυνα ότι από τον συγκεκριμένο χώρο δεν έλαβε χώρα διακίνηση εμπορευμάτων. Επιπλέον ο συγκεκριμένος χώρος (οικόπεδο 144 τ.μ. και βοηθητικοί χώροι 10 τ.μ.) μισθώθηκε από την ελεγχόμενη στις 05/07/2018.

8. Η οντότητα κατά το έτος 2018 φέρεται να διενεργεί πωλήσεις 48.161 παλετών σε δύο πελάτες εκδίδοντας 71 φορολογικά στοιχεία ενώ δεν έχει προβεί σε αντίστοιχες αγορές παλετών ούτε εμφανίζει αποθέματα (παλέτες) στο αντίστοιχο κονδύλι του ισολογισμού 31/12/2017.

[...]

10. Τα ενσώματα πάγια τα οποία είναι απαραίτητα για την λειτουργία της ελεγχόμενης για το έτος 2018 είναι αμελητέα. Όπως προκύπτει από τους Ισολογισμούς 2017 & 2018 καθώς και τα λογιστικά της βιβλία, η οντότητα, εκτός από 3 Ιδιωτικής Χρήσης Επιβατηγά αυτοκίνητα (ΙΧΕ) διαθέτει ενσώματα πάγια (έπιπλα) αξίας κτήσης 1.238,04 €. Δεν προκύπτουν αγορές παγίων όπως π.χ. Η/Υ, εκτυπωτών, τηλεφωνικού εξοπλισμού.

[...]

12. Στην πλειοψηφία των εκδοθέντων Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής από την ελεγχόμενη, αναγράφεται στο πεδίο «Αρ. Οχήματος» το με αριθμό κυκλοφορίας ..... με το οποίο εκτελούνται μεταφορές αγαθών και υλικών προς τους πελάτες της. Το εν λόγω ΦΙΧ δεν ανήκει στην ελεγχόμενη αλλα είναι ιδιοκτησίας της οντότητας ..... με ΑΦΜ .....- η οποία φέρεται να είναι πελάτης της ελεγχόμενης. Το γεγονός αυτό διαψεύδεται από την ..... όπως προκύπτει από σχετικό έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας.

13. Η οντότητα φέρεται να προμηθεύει τεράστιες ποσότητες αδρανών υλικών (σκύρου) και χαλίκι 3Α ήτοι α) προμήθεια σκύρου 1.000 m3 και 3Α 2.500 m3 και β) προμήθεια σκύρου 1.500 m3, με δύο Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια σε έναν πελάτη της, με το προαναφερόμενο ΦΙΧ ..... με ωφέλιμο βάρος 36 τόνους. Οι συγκεκριμένες μεταφορές είναι φύσει αδύνατο να έχουν πραγματοποιηθεί καθώς η μεταφερόμενη ποσότητα και ο όγκος της υπερβαίνει το ωφέλιμο φορτίου του ΦΙΧ.

[...]

15. Από έρευνα-προκαταρκτική εξέταση που διενεργήθηκε από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, διαπιστώθηκε ότι τόσο ο Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος της ελεγχόμενης κ. ..... όσο και ο Αντιπρόεδρος αυτής κ. ..... κατείχαν και χρησιμοποιούσαν πλαστές κυπριακές ταυτότητες».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων εταιρεία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και συνεπώς, η προσφεύγουσα (ως λήπτρια) είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας.

Επειδή η απλή επίκληση από την προσφεύγουσα δήθεν πραγματικών συναλλαγών κατά τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία ωστόσο με βάση την εκτενή έρευνα που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές από συναλλακτικά ανύπαρκτη-μη ικανή επιχείρηση, για τα οποία η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει συγκεκριμένες αποδείξεις για το υπαρκτό αυτών, όπως έγγραφη ενημέρωση της Υπηρεσίας Δόμησης Ασπροπύργου για τη διενέργεια των εργασιών, η οποία θα έπρεπε να έχει κοινοποιηθεί στο αστυνομικό τμήμα της περιοχής ή τις σχετικές άδειες που τυχόν απαιτούνται για τις εργασίες αυτές, δηλαδή Οικοδομική Άδεια Εργασιών ή Άδεια Μικρής Κλίμακας από την Υπηρεσία Δόμησης Ασπροπύργου, καταστάσεις εργαζομένων και ασφαλιζομένων εργατών στα έργα, άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα φυσικά πρόσωπα που απασχολήθηκαν στο έργο και η σχέση τους με την εταιρεία ....., δεν μπορεί να γίνει δεκτή, δεδομένου και του αποτελέσματος και του πορίσματος της από 25/09/2024 Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή επιπλέον, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πραγματοποίησε εργασίες ολικής ανακαίνισης σε αποθήκες μισθωμένες που έληγε η διάρκεια μίσθωσης σε πέντε (5) μήνες, επειδή πίστευε ότι η μίσθωση θα ανανεωνόταν, όμως (βλ. σελ. 25 της ενδικοφανούς προσφυγής) «*η μη ανανέωση της οικείας μίσθωσης έλαβε χώρα αιφνιδίως από λόγους τους οποίους δεν ήμασταν σε θέση να γνωρίζουμε κατά το χρόνο εκτέλεσης των επίμαχων εργασιών, επειδή η συνεργασία με τους εκμισθωτές δεν εξελίχτηκε ομαλά όπως αναμέναμε*», δε συνάδει με τη συνήθη πρακτική των μισθώσεων, δεδομένου ότι σε αντίστοιχες περιπτώσεις λαμβάνει χώρα έγκαιρα γραπτή συμφωνία μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, ενώ κανένας δεν προβαίνει σε μια τόσο μεγάλη επένδυση χωρίς την ανάλογη εκ των προτέρων εξασφάλιση. Η δε προσφεύγουσα, στην υπ' αριθμόν 2ο ΕΛΚΕ ..... ΕΙ 2025 ΠΔ 30/09/2025 επιστολή αιτιολόγησης των εργασιών με θέμα "Αιτιολόγηση επένδυσης ύψους 200.000 € σε τεχνικές επιδιορθώσεις μισθωμένης αποθήκης" αναγράφει ότι είναι η δέσμευσή της σε μακροχρόνια μίσθωση σε συνδυασμό με την ανάγκη να ανταποκριθεί σε αυξημένες απαιτήσεις της αγοράς, που καθιστούν λογική και αναγκαία την πραγματοποίηση τέτοιου είδους επενδύσεων (βλ. σελ. 19 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος), τη στιγμή ακριβώς που προέβη-κατά τα λεγόμενά της-στην επένδυση αυτή μόλις πέντε (5) μήνες πριν τη λήξη του συμφωνητικού μίσθωσης.

Επειδή εξάλλου, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει καταρχήν το κράτος, ήτοι η Φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των θεμελιωδών δικαιωμάτων των φορολουμένων και αφετέρου του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση

στυο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 7μ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 7μ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις)]-πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 7μ. ΣτΕ 1934/2013 7μ., ΣτΕ 2365/2013 7μ., ΣτΕ 3103/2015 (σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/2012. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 7μ., ΣτΕ 2780/2012 7μ.).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, ΣτΕ 1315/1991, ΔΕφΘεσ 41/2002), δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην 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 τέλος, αναφορικά με την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ...../2025 απόφαση της Υπηρεσίας μας, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέροντας πως με αυτήν έγινε δεκτή ενδικοφανής προσφυγή έτερης εταιρείας-λήπτριας τιμολογίων από την προμηθεύτρια εταιρεία ....., λεκτέο ότι τα πραγματικά περιστατικά μεταξύ των δύο υποθέσεων διαφέρουν ριζικά, δεδομένου ότι στην υπόθεση που αφορά η ως άνω απόφαση και σε αντίθεση με την κρινόμενη περίπτωση, η τότε προσφεύγουσα είχε προσκομίσει τεχνικές εκθέσεις πολιτικού μηχανικού και επαρκές φωτογραφικό υλικό, στοιχεία από τα οποία προέκυπτε η διενέργεια των εργασιών και η καλή πίστη της προσφεύγουσας, ενώ παράλληλα είχε αποδειχθεί η τραπεζική εξόφληση των τιμολογίων.

Επειδή συμπερασματικά, με την παρούσα επικυρώνεται η κρίση του ελέγχου πως οι επίμαχες συναλλαγές ήταν **εικονικές στο σύνολό τους** και ότι η προσφεύγουσα, η οποία ουδέποτε προσκόμισε σχετικά τεκμηριωτικά στοιχεία, δε δύναται να εκπέσει τα ποσά που περιλαμβάνονται στα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 22 του ν. 4172/2013, 32 παρ. 1 (β') του ν. 2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/04/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. ...../**19.03.2026** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού της Προϊσταμένης του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Α) ...../**19.03.2026** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/06/2019

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	58.000,00
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	29.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**87.000,00**

Β) **...../19.03.2026** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/06/2019

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	48.000,00
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	24.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	**72.000,00**
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	193.023,31

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

α/α
ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.