



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1273

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... που εδρεύει στο .....κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	.....	.....	Εισόδημα	2016	254.953,50€
2	.....	.....	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	206.941,50€

του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 169.969,00€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 84.984,50€.

Με την με αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 137.961,00€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 68.980,50€.

### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ**

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ», τηρώντας υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

### **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. .... εντολή μερικού ελέγχου, προς διενέργεια ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιπών Φόρων - Τελών Εισφορών, Έλεγχο Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, συνεπεία των με αριθ. πρωτ. .... εγγράφων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με τα οποία διαβιβάστηκαν στον έλεγχο η από ..... ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ( Αρ. εγγρ.: ..... ) καθώς και η από ..... ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ) (Αρ. εγγρ.: .....), που αφορούν την λήψη είκοσι πέντε (25) εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, φορολογικού έτους 2016, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 586.100,00€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 137.961,00€, από την εκδότρια οντότητα ..... με κύρια δραστηριότητα «ΣΥΝΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ», έδρα επί της οδού .....

Τα ως άνω Πληροφοριακά Δελτία συντάχθηκαν συνεπεία της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. με ID υπόθεσης .....1, στα πλαίσια της με αριθ. .... εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε από την προαναφερόμενη Υπηρεσία. Με την προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ γνωστοποιήθηκε ότι η οντότητα ..... κατά τα φορολογικά έτη 2016-2018, είχε προβεί σε Έκδοση Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από αυτή, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία .....

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ συνέταξε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά (με ημερομηνία ανάγνωσης ..... ) το με αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) μαζί με τις με αριθ. .... Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & ΦΠΑ, αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2016. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. .... Υπόμνημα.

Ο έλεγχος εμμένοντας στην αρχική του κρίση προέβη στην έκδοση των με αριθ..... προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από ..... οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:**

1. Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, με μοναδικό τεκμήριο τις φερόμενες παραβάσεις της φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, που διέπραξε ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
2. Η προσφεύγουσα εταιρεία ήτο καλόπιστη λήπτρια.
3. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν καθόλα πραγματικές.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*».

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

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

[...]

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

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' 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.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, 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. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

## **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

**Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

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.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

**Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

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

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

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.

**Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

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

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄ )» αναφέρεται ότι: «**Άρθρο 22**

**Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

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

κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

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

...

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

[...]

## **Άρθρο 23**

### **Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας.

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

## **Φ.Π.Α.**

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

#### **Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου**

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

#### **Άρθρο 32. 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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

#### **Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου**

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική

*οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».*

**Επειδή**, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστωσης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

*«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως*



εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

**A.** 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.

**B.** Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«B. ... 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, κατ' αρχήν, 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 επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από

αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ. .... έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με τα οποία διαβιβάστηκαν στον έλεγχο:

**A)** Η από .....καθώς και

**B)** η από .....

που αφορούν την λήψη είκοσι πέντε (25) εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, φορολογικού έτους 2016, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 586.100,00€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 137.961,00€, από την εκδότρια οντότητα ..... με κύρια δραστηριότητα ..... έδρα επί της οδού ..... στην .....

Τα ως άνω Πληροφοριακά Δελτία συντάχθηκαν συνεπεία της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. με ID υπόθεσης ....., στα πλαίσια της με αριθ. .... εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε από την προαναφερόμενη Υπηρεσία. Με τα ως άνω δελτία γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο ότι η οντότητα ..... κατά τα φορολογικά έτη 2016-2018, είχε προβεί σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερος μεγάλης αξίας. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από αυτή, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορούν τόσο την εκδότρια εταιρεία, όσο και την προσφεύγουσα/λήπτρια εταιρεία, όπως αυτές παρατίθενται στην από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π., αναφέρεται ότι:

**«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

*Η ελεγχόμενη οντότητα ..... έλαβε και κυρίως εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που τα επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκρών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.*

*Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.*

*Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκρών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.*

*Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή*

εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της, η μη ανταπόκριση της σε δύο προσκλήσεις για την διάθεση στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της, η ουσιαστικά ανυπαρξία αγορών και προσωπικού σε σχέση με το πολύ μεγάλο όγκο πωλήσεων, τα όσα αναφέρονται ανωτέρω για τις λήπτριες οντότητες στις οποίες μετέβη ο έλεγχος, χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα ..... με Α.Φ.Μ. .... και έδρα .....

1) στο φορολογικό έτος 2016 έλαβε σαράντα εννέα (49) πλαστά και εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.248.639,55 € με φερόμενο ως εκδότη τον ..... ο οποίος έχει δηλώσει παύση εργασιών στις .....

2) στο φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε τρεις χιλιάδες ενενήντα (3.090) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89 €,

3) στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε χίλια διακόσια τέσσερα (1.204) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.243.567,61 €,

4) στο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε τριακόσια σαράντα τέσσερα (344) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 843.830,09 €,

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1,4,6 παρ. 1,2,14,15, άρθρου 10 παρ. 8 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97.

[...]

#### ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για την ελεγχόμενη οντότητα ....., ο έλεγχος καταλήγει στα εξής:

Από την έκθεση ελέγχου των υπάλληλων της Υπηρεσίας μας, α) ..... & β) ..... προέκυψε για το φορολογικό έτος 2016 πως η εκδότες οντότητα ....., είναι λήπτρια & εκδότες εικονικών στο σύνολό των συναλλαγών τους φορολογικών στοιχείων.

Η οντότητα «....., εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που τα επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων από τον λήπτη τους, όσο και με την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους εκδότες και λήπτες οι αναλογούντες κι οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α., κ.λπ.).

Μέσω της χρήσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων η οντότητα ....., επιδίωξε την μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών, τόσο έμμεσων όσο κι άμεσων φόρων.

Η ακολουθούμενη διαδικασία που περιγράφεται ανωτέρω, δηλαδή η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).

Δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό ..... Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα για τα φορολογικά στοιχεία εξόδων που έλαβε, έτυχε της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός της και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.».

Επειδή, συνεπεία των με αριθ. πρωτ. .... εγγράφων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. .... εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αφορούσε τη διενέργεια ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιπών Φόρων – Τελών Εισφορών, Έλεγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα.

Επειδή, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, συνέταξε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά (με ημερομηνία ανάγνωσης .....):

Α) Το με αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. .... Υπόμνημα και  
Β) Τις με αριθ. .... Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & ΦΠΑ, αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με το με αριθ. πρωτ. .... Υπόμνημα επί του ανωτέρω Σ.Δ.Ε. ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«[...]

**XIII.** Σε αντίθεση με τα προεκτεθέντα, εν προκειμένω, η Φορολογική Αρχή αφενός αιτιολογεί όλως ελλιπώς και ανεπαρκώς το φερόμενο ως πόρισμά της περί δήθεν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στηριζόμενη σε στοιχεία, τα οποία ουδόλως παρέχουν νόμιμο έρεισμα προς τούτο, και αφετέρου πλήρως αγνοεί την καλή πίστη της Εταιρείας μας ως λήπτριας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, η οποία, σε κάθε περίπτωση, λειτουργεί απαλλακτικά της οποιασδήποτε επιβολής κυρώσεων εις βάρος της, αφ' ης στιγμής πλήρως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα ενώπιον του ελέγχου αποδεικτικά έγγραφα η υπόσταση των επίμαχων συναλλαγών.

**XIV.** Ειδικότερα, αφετηριακώς, πρέπει να αναφερθεί ότι η Εταιρεία μας δραστηριοποιείται στον κατασκευαστικό κλάδο, στο πλαίσιο, δε, των δραστηριοτήτων της, κατά το επίμαχο έτος, είχε αναλάβει την υπεργολαβία σε διάφορα κατασκευαστικά έργα, μεταξύ των οποίων και έργα με την Περιφέρεια Αττικής και την Περιφερειακή Ενότητα Ηλείας. Πιο συγκεκριμένα, η εταιρεία με την επωνυμία ..... με τα από ..... Συμφωνητικά Αναθέσεως Υπεργολαβίας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 1, 2, 3) και τα οποία θεωρήθηκαν νομίμως από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δυνάμει των υπ' αριθμ. .... πράξεων θεωρήσεως, ανέθεσε στην Εταιρεία μας την εκτέλεση χωματουργικών εργασιών, καθώς και τη διάθεση καταλλήλου μηχανοκίνητου εξοπλισμού, για την υλοποίηση του έργου ..... κύριος του οποίου ήταν η Περιφέρεια Αττικής. Περαιτέρω, για την ολοκλήρωση του ως άνω

έργου η Εταιρεία μας ανέλαβε, με το από ..... Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μισθώσεως, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 4), την εκμίσθωση ερπυστριοφόρων μηχανημάτων και φορτηγών στην εργοδότρια εταιρεία έναντι συμφωνηθέντος κατ' αποκοπή τιμήματος.

Ακόμη, η προαναφερθείσα εταιρεία, με τα από ..... Συμφωνητικά Αναθέσεως Υπεργολαβίας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 5, 6), ανέθεσε στην Εταιρεία μας την εκτέλεση χωματουργικών εργασιών, καθώς και τη διάθεση μηχανοκίνητου εξοπλισμού, για την υλοποίηση του έργου ..... κύριος του οποίου ήταν ο .....

Περαιτέρω, η εταιρεία με την επωνυμία ..... δυνάμει του ..... Ιδιωτικού Συμφωνητικού, ανέθεσε στην Εταιρεία μας την εκτέλεση εκσκαφικών και χωματουργικών εργασιών για την υλοποίηση του έργου ..... κύριος του οποίου ήταν ο ..... (ΣΧΕΤ. 7).

Ακολούθως, η Εταιρεία μας, για την έγκαιρη ολοκλήρωση και παράδοση των ως άνω έργων, προέβη σε μίσθωση οχημάτων από τρίτες εταιρείες, όπως προκύπτει από τα από ..... Ιδιωτικά Συμφωνητικά Μισθώσεως Φορτηγών μεταξύ της Εταιρείας μας και της εταιρείας με την επωνυμία ....., που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 8, 9) και τα οποία θεωρήθηκαν νομίμως από την αρμοδία Δ.Ο.Υ. δυνάμει των υπ' αριθμ. .... και ..... Δηλώσεων Καταστάσεως Συμφωνητικών του άρθρου 8§16 του Ν. 1882/1990, καθώς και το από ..... Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μισθώσεως Μηχανημάτων Έργων μεταξύ της Εταιρείας μας και του ....., που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 10) και το οποίο θεωρήθηκε νομίμως από την αρμοδία Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αριθμ. .... Δηλώσεως Καταστάσεως Συμφωνητικών του άρθρου 8§16 του Ν. 1882/1990.

Επισημαίνεται, δε, ότι, προ της ενάρξεως της συνεργασίας της Εταιρείας μας με την εταιρεία με την επωνυμία ..... πραγματοποιήθηκε, στο μέτρο του εφικτού και επιτρεπτού και στα όρια του φορολογικού απορρήτου, έρευνα, δυνάμει της οποίας διαπιστώθηκε ότι η αντισυμβαλλομένη επιχείρηση είναι πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό. Άλλωστε, τα στοιχεία της αντισυμβαλλομένης εταιρείας ήταν δημοσιευμένα στο Γ.Ε.ΜΗ. και η ίδια διέθετε οχήματα και, συγκεκριμένα, τα με αριθμό κυκλοφορίας ..... Φορτηγά, τους με αριθμό κυκλοφορίας ..... Εκσκαφείς, τον με αριθμό κυκλοφορίας ..... Φορτωτή και τον με αριθμό κυκλοφορίας ..... Οδοστρωτήρα, που εκμίσθωσε στην Εταιρεία μας δυνάμει των προαναφερθέντων Ιδιωτικών Συμφωνητικών.

Στο πλαίσιο της προπεριγραφείσης συνεργασίας της Εταιρείας μας με την εταιρεία με την επωνυμία «..... εκδόθηκαν τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία, το σύνολο των οποίων προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 11):

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μισθώσεως Φορτηγών της 01-01-2016 (1.200 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 36.000,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 1.080,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 8.280,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 44.280,00 Ευρώ,
- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μισθώσεως Φορτηγών της 01-01-2016 (1.242 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 37.260,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 1.117,80 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 8.569,80 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 45.829,80 Ευρώ,
- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μισθώσεως Φορτηγών της 01-01-2016 (1.300 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 39.000,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 1.170,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 8.970,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 47.970,00 Ευρώ,
- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού 01-01-2016 (900 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 27.000,00 Ευρώ, επί της

- οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 1.117,80 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 8.569,80 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 45.829,80 Ευρώ,
- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού 01-01-2016 (950 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 28.500,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 855,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 6.555,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 35.055,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού 01-01-2016 (818 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 24.540,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 736,20 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 5.644,20 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 30.184,20 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού 01-01-2016 (520 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 15.600,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 468,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.588,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 19.188,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού 01-01-2016 (530 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 15.900,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 477,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.657,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 19.557,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(510 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 15.300,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 459,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.519,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 18.819,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(490 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 14.700,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 441,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.381,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 18.081,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(550 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 16.500,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 495,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.795,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 20.295,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(610 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 18.300,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 549,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.392,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 22.692,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(570 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 17.100,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 513,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.104,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 21.204,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(600 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 18.000,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 540,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.320,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 22.320,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(580 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 17.400,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 522,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.176,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 21.576,00 Ευρώ,
  - το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(540 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 16.200,00 Ευρώ, επί της οποίας

παρακρατήθηκε φόρος ποσού 486,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.888,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 20.088,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(610 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 18.300,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 549,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.392,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 22.692,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(570 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 17.100,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 513,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.104,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 21.204,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(600 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 18.000,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 540,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.320,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 22.320,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Δρομολόγια βάσει συμφωνητικού .....(580 ώρες X 30,00€)», καθαρής αξίας 17.400,00 Ευρώ, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 522,00 Ευρώ (3%), πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.176,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 21.576,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Μίσθωση Φορτηγών σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό 01-10-2016», καθαρής αξίας 25.000,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 6.000,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 31.000,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Μίσθωση Εκσκαφέων – Φορτηγού Οδοστρωτήρα βάσει συμφωνητικού 01-10-2016», καθαρής αξίας 17.500,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.200,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 21.700,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Μίσθωση Φορτηγών σύμφωνα με ιδιωτικό συμφωνητικό 01-10-2016», καθαρής αξίας 25.000,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 6.000,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 31.000,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Μίσθωση Εκσκαφέων – Φορτηγού Οδοστρωτήρα βάσει συμφωνητικού .....», καθαρής αξίας 17.500,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.200,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 21.700,00 Ευρώ,

- το υπ' αριθμ. .... Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με περιγραφή «Εσωτερικές μετακινήσεις μπάζων στο έργο Γραμματικού», καθαρής αξίας 73.000,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 17.520,00 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 90.520,00 Ευρώ

**Η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων παροχής υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία ..... πραγματοποιήθηκε με την έκδοση και εξόφληση των κάτωθι επιταγών:**

- Τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της ....., ποσού 3.125,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... ποσού 6.245,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 6.214,82 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... ποσού 4.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 19.584,82 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών, την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Εισπράξεως της εκδότριας εταιρείας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 12).

- Τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 1.376,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 611,52 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης

....., ποσού 500,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 705,67 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 3.193,19 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών, την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Εισπράξεως της εκδότριας εταιρείας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 13).

- Τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 8.000,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 7.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 15.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών, την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Εισπράξεως της εκδότριας εταιρείας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 14).

- Τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... ποσού 17.945,04 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής, την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Εισπράξεως της εκδότριας εταιρείας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 15).

- Τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 10.000,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 1.000,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 500,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 10.000,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 1.000,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 10.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 32.500,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 16).

- Τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 10.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 17).

- Τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 1.400,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 4.000,00 Ευρώ, τη με αριθμ ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 10.000,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ..... , ποσού 10.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 25.400,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 18).



- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.000,00 Ευρώ, και τη με αριθμ. .... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 20.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 19).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ..... ποσού 25.695,49 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής, την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Εισπράξεως της εκδότριας εταιρείας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 20).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 500,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 8.000,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 8.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 16.500,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 21).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, την υπ' ..... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Εισπράξεως της εκδότριας εταιρείας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 22).

- Τη με αριθμό .....και ημερομηνία ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.000,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 9.600,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 6.000,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 500,00 Ευρώ, τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 4.400,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 30.500,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 23).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 15.000,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 15.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 30.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 24).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 7.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 25).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 15.000,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 15.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 30.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και



των προαναφερθεισών συναλλαγματικών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 34).

- Τις από ..... συναλλαγματικές, συνολικού ποσού 42.522,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν από την Εταιρεία μας εις διαταγήν της εκδότριας εταιρείας, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των προαναφερθεισών συναλλαγματικών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 35).

- Τις από ....., συνολικού ποσού 21.261,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν από την Εταιρεία μας εις διαταγήν της εκδότριας εταιρείας, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των προαναφερθεισών συναλλαγματικών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 36).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.000,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 20.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 37).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 38).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 6.500,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 39).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 8.760,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 40).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 1.000,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 5.000,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 6.000,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 41).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.400,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.400,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 20.800,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 42).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 10.400,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 43).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 8.068,46 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 44).

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 7.085,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο του σώματος της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 45). Σημειώνεται, δε, ότι με την ως άνω επιταγή η Εταιρεία μας εξόφλησε την από ..... συναλλαγματική εκδόσεώς της.

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 7.085,00 Ευρώ, και τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 7.085,00 Ευρώ, ήτοι επιταγές συνολικού ποσού 14.170,00 Ευρώ, που εκδόθηκαν εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκαν δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από τα αντίγραφα των σωμάτων των προαναφερθεισών επιταγών και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 46). Σημειώνεται, δε, ότι με τις ως άνω επιταγές η Εταιρεία μας εξόφλησε τις από ..... συναλλαγματικές εκδόσεώς της.

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 35.435,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 47). Σημειώνεται, δε, ότι με την ως άνω επιταγή η Εταιρεία μας εξόφλησε τις από ..... συναλλαγματικές εκδόσεώς της.

- Τη με αριθμό ..... επιταγή της Τραπέζης ....., ποσού 35.425,00 Ευρώ, που εκδόθηκε εις διαταγήν της Εταιρείας μας και μεταβιβάστηκε δι' οπισθογραφήσεως στην εκδότρια εταιρεία, όπως προκύπτει από το αντίγραφο της προαναφερθείσης επιταγής και την υπ' αριθμ. .... Απόδειξη Πληρωμής εκδόσεως της Εταιρείας μας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 48). Σημειώνεται, δε, ότι με τις ως άνω επιταγές η Εταιρεία μας εξόφλησε τις από ..... συναλλαγματικές εκδόσεώς της.

Το σύνολο των προαναφερθέντων επιβεβαιώνεται τόσο από την καρτέλα του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού ....., που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 49), όσο και από το απόσπασμα της κινήσεως του υπ' αριθμ. .... λογαριασμού της Τραπέζης ..... της Εταιρείας, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 50), από τον οποίο προκύπτουν οι ημερομηνίες πληρωμής των προαναφερθεισών επιταγών.

**Σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η εξόφληση των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας ..... εχώρησε καθ' όλα νομίμως και συμφώνως προς τα προβλεπόμενα στην οικεία φορολογική νομοθεσία.**

Περαιτέρω, σημειώνουμε ότι για το σύνολο των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας ..... **η Εταιρεία μας έχει παρακρατήσει και αποδώσει τον αντίστοιχο φόρο εργολάβων, που υπολογίζεται ως ποσοστό 3% επί εκάστης αμοιβής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64§1 περ. δ' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως προκύπτει από τις υπ' αριθμ.**

..... Δηλώσεις αποδόσεως παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων, ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, που προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 51).

**XV. Δεδομένων των προαναλυθέντων, συμπερασματικώς και ανακεφαλαιωτικώς, στην υπό κρίση περίπτωση, επ' ουδενί δεν αποδίδονται νομίμως και αιτιολογημένως στην Εταιρεία μας οι φερόμενες ως παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων για τους ακόλουθους λόγους:**

**α.** Οι παρασχεθείσες υπηρεσίες από την εκδότρια εταιρεία πλήρως συσχετίζονται και ταυτίζονται με νομίμως αναληφθέντα από την Εταιρεία μας κατασκευαστικά έργα, όπως προκύπτει από τα Συμφωνητικά Αναθέσεως Υπεργολαβίας για την κατασκευή του έργου .....», κύριος του οποίου ήταν η Περιφέρεια Αττικής, και των έργων .....» και ..... κύριος των οποίων ήταν ο ..... **Επομένως, πλήρως αποδεικνύεται ότι το φυσικό αντικείμενο της συναλλαγής ήταν καθ' όλα υπαρκτό, ήτοι εκτελέστηκαν στο ακέραιο οι υπηρεσίες, που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια σε συνδυασμό με τα κατατεθειμένα στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. Ιδιωτικά Συμφωνητικά Μισθώσεως Οχημάτων. Συνακόλουθα, δεν καταλείπεται η παραμικρή αμφιβολία περί της υποστάσεως των επίμαχων συναλλαγών και, κατά συνέπεια, σε κάθε περίπτωση, όλως εσφαλμένως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως δήθεν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.**

**β.** Όπως προκύπτει από αδιάσειστα στοιχεία, που προσκομίζουμε μετ' επικλήσεως, **η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων εχώρησε τραπεζικά από την Εταιρεία μας.** Συνακόλουθα, η πληρωμή του συνόλου των τιμολογίων, που λάβαμε από την εκδότρια επιχείρηση, μέσω του τραπεζικού συστήματος αποδεικνύει περίτρανα ότι ο συναλλαγές ήταν πραγματικές.

**γ.** Η εκδότρια εταιρεία ήταν υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση, καθώς της είχε νομίμως αποδοθεί Α.Φ.Μ. και είχε νομίμως προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμοδία Δ.Ο.Υ., ενώ τηρούσε και τις διατυπώσεις δημοσιότητας του Γ.Ε.ΜΗ. Τα ως άνω δεδομένα ήταν τα μοναδικά, τα οποία υποχρεούμασταν, αλλά και μπορούσαμε να ελέγξουμε, των λοιπών στοιχείων της φορολογικής συμπεριφοράς της ως άνω αντισυμβαλλομένης (υποβολή φορολογικών δηλώσεων, πληρωμή φόρων κ.λπ.) καλυπτομένων από τις διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου.

**δ.** Κατά τη διεξαγωγή των επιδίκων συναλλαγών, η Εταιρεία μας διεπόταν από την αναμφισβήτητη καλόπιστη πεποίθηση ότι η επιχείρηση, με την οποία ερχόταν σε επικοινωνία και συναλλασσόταν ακώλυτα, αποτελούσε νομίμως λειτουργούσα επιχείρηση, δεδομένου ότι ουδέποτε υπήρξαν, κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, ότε και έλαβε χώρα η έκδοση των επίμαχων στοιχείων, παράπονα για τυχόν μη προσήκουσα εκτέλεση των οικείων συναλλαγών. Άλλωστε, η άμεση και συνεχής επικοινωνία με την εκδότρια εταιρεία και η πραγματική εκμίσθωση των προαναφερθέντων οχημάτων είχαν δημιουργήσει δικαιολογημένα στην Εταιρεία μας την πεποίθηση και τη βεβαία εντύπωση ότι επρόκειτο για σοβαρή και υπαρκτή εταιρεία.

**ε.** Όλες οι αναφορές του παρόντος ελέγχου περιορίζονται στη φερομένη ως παραβατική φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχειρήσεως των επίμαχων τιμολογίων, η οποία, ωστόσο, ουδεμία σχέση έχει με την Εταιρεία μας. Μια τέτοια προσέγγιση καθίσταται απολύτως ανεπιεικής και προφανώς απαράδεκτη. Εξ άλλου, ενδελεχής έλεγχος της φορολογικής συμπεριφοράς του αντισυμβαλλομένου ουδόλως καθίσταται εφικτός από πλευράς μας λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και η παραμικρή αμφιβολία ως προς την υπόσταση ή μη της επίμαχης συναλλαγής υποχρεώνει τη Φορολογική Αρχή, κατ' εφαρμογή των αρχών *in dubio pro reo* και *in dubio pro libertate*, που αναπτύσσουν πλήρη ισχύ και στο πεδίο της διοικητικής δράσεως, σε συνδυασμό με την αρχή της επιείκειας,

να απαλλάξει τον λήπτη από κάθε αιτίαση περί δήθεν λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**XVI.** Δεδομένων των προαναφερθέντων, πλήρως αποδεικνύεται αφενός ότι επρόκειτο για καθ' όλα υπαρκτές, αληθείς και υποστατές συναλλαγές και αφετέρου ότι η Εταιρεία μας λειτούργησε απολύτως καλόπιστα κατά την εκτέλεση των επίμαχων συναλλαγών, με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται νόμιμο έδαφος στοιχειοθετήσεως της οποιασδήποτε παραβάσεως εικονικότητας.

**Συνακόλουθα, απουσιάζει πλήρως η οποιαδήποτε νόμιμη βάση καταλογισμού εις βάρος της Εταιρείας μας των ποσών φόρων και προστίμων, που επιβάλλονται δυνάμει φερομένων ως παραβάσεων, οι οποίες ουδόλως θεμελιώνονται νομίμως.».**

**Επειδή,** ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εμμένοντας στην αρχική του κρίση προέβη στην έκδοση των με αριθ. .... προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από ..... οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές με την εκδότρια οντότητα ..... ως εικονικές στο σύνολό τους με μοναδικό τεκμήριο τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ επί της συναλλακτικής ανυπαρξίας της ανωτέρω εκδότριας οντότητας, χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη τα στοιχεία, που έθεσε η προσφεύγουσα λήπτρια εταιρεία τόσο ενώπιον του ελέγχου με το με αριθ. πρωτ. .... Υπόμνημα επί του με αριθ. .... Σ.Δ.Ε., όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διαπιστώσει εάν πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή καθώς και εάν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

**Επειδή,** κατόπιν των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από ..... οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. .... προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνονται ανεπαρκώς αιτιολογημένες και ακυρωτέες λόγω τυπικής πλημμέλειας.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προκειμένου ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.