



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31-01-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 304

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604561  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 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),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από 11-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου Αχαρνών ..... κατά:

α) Της με αριθμ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

β) της με αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

γ) της με αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

δ) της με αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

ε) της με αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

στ) της με αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

ζ) της με αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

η) της με αριθμ. ....../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,

5. Τις ανωτέρω Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της 11-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**A.** Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ποσού 9.183,55€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.591,78€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.257,75€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **15.033,08€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του την δαπάνη που αφορά σε ενενήντα τρία ( 93 ) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 32.459,33€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.707,78€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....- Α.Φ.Μ. : .....

**B.** Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 , ποσού 7.318,34€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58<sup>A</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 3.659,17€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **10.977,51€**.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα

ως άνω αναφερόμενα ενενήντα τρία ( 93 ) εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016.

Γ. Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ποσού 8.945,79€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.472,90€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.496,48€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **14.915,17€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του την δαπάνη που αφορά σε εβδομήντα έξι ( 76 ) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 26.762,98€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 6.423,12€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....- Α.Φ.Μ. : .....

Δ. Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, ποσού 6.812,56€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58<sup>A</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 3.406,29€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **10.218,85€**.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα εβδομήντα έξι ( 76 ) εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017.

Ε. Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 11.605,54€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.802,77€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.961,55€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **19.369,86€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του την δαπάνη που αφορά σε ογδόντα επτά ( 87 ) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 31.714,12€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 7.611,39€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης .....- Α.Φ.Μ. : .....

ΣΤ. Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, ποσού 7.611,39€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58<sup>A</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 3.805,70€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **11.417,09€**.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα

ως άνω αναφερόμενα ογδόντα επτά ( 87 ) εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

**Ζ.** Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ποσού 4.970,92€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.485,46€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 856,18€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **8.312,56€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2019 εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του την δαπάνη που αφορά σε πενήντα δύο ( 52 ) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 16.776,89€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.026,45€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης « .....» - Α.Φ.Μ. : .....

**Η.** Με την με αριθμ. ....../2022 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, ποσού 4.026,45€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 2.013,24€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **6.039,69€**.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα ογδόντα πενήντα δύο ( 52 ) εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2019.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 05-09-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. οι οποίες έλαβαν υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου που αναφέρονται στις από 12-07-2022 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, .....

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - Ύπαρξη πραγματικών συναλλαγών - Καλή πίστη του λήπτη.

2) Παραβίαση των Αρχών της Ισότητας και της Ίσης Μεταχείρισης των Διοικούμενων ( Φορολογουμένων), της Αναλογικότητας, της Χρηστής Διοίκησης και της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης.

3) Έλλειψη Αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων: Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες λόγω έλλειψης της απαιτούμενης νόμιμης αιτιολογίας, άλλως μη επαρκώς αιτιολογημένες.

Δεν προκύπτει ποια ήταν τα κριτήρια και οι προϋποθέσεις που η υπηρεσία ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου χρησιμοποίησε για να καταλήξει στο συμπέρασμα περί δήθεν εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και της ανυπαρξίας τάχα των σχετικών με αυτά συναλλαγών ιδίως δε, αν λάβει κανείς υπόψη ότι η εν λόγω υπηρεσία δεν ενήργησε ουσιαστικό έλεγχο ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αλλά στήριξε την κρίση της περί εικονικότητας αυτών απλώς επικαλούμενη γενικά την εικονικότητα του εκδότη και παραπέμποντας σε αυτούσια χωρία των εκθέσεων ελέγχου του τελευταίου, χωρίς να προβεί, όμως, σε ειδικότερες κρίσεις και συσχετίσεις της εικονικότητας του εκδότη αυτού με την δήθεν εικονικότητα των εκδιδόμενων από αυτόν προς τον προσφεύγοντα επίμαχων τιμολογίων.

**Επειδή**, με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 4093/2012 ( ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι :  
«*Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών*

.....

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

**Επειδή**, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :  
« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:  
« 5. .... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013:

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

α) .....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη αγοραία, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) .....

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

*«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:*

*.....*

*β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».*

**Επειδή,** εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ. ....../2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ σε βάρος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019, ο οποίος κατά τα έτη αυτά ασκούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο υλικών καθαρισμού».

Αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε έλεγχος της ίδιας Υπηρεσίας που είχε διενεργηθεί στην ατομική επιχείρηση του ....., ΑΦΜ: ....., με τον οποίο έλεγχο η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε εικονική στο σύνολό της για τα έτη 2016 έως και 2019 και διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που εμπλέκονται σε συναλλαγές είναι και ο προσφεύγων.

**Επειδή,** από τις από 05/09/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ (οι οποίες έλαβαν υπόψη τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις των από 12/07/2022 εκθέσεων ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο των εκδότη των επίμαχων τιμολογίων) προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» - Α.Φ.Μ. : ....., είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019.

Συγκεκριμένα, ως προς τον ως άνω εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται, τα κάτωθι:

1) Δεν κατέστη δυνατόν να ανευρεθεί παρά τις προσπάθειες του φορολογικού ελέγχου.

Συγκεκριμένα, δεν ανταποκρίθηκε στις αποσταλείσες από τον έλεγχο προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Επίσης ειδοποιήθηκε και τηλεφωνικά από τον έλεγχο, μέσω του λογιστή του ..... με ΑΔΤ ....., πλην όμως δεν εμφανίστηκε στον έλεγχο.

2) Ως έδρα ο εν λόγω εκδότης δηλώνει επαγγελματική εγκατάσταση στην ..... Επίσης, δηλώνει υποκατάστημα στην διεύθυνση ..... και αποθήκη στην διεύθυνση ..... Διενεργήθηκε από τον έλεγχο στην οδό ..... και διαπιστώθηκε ένα μικρό κατάστημα ( κλειστό ) με ταμπέλα το όνομα του εν λόγω εκδότη και δραστηριότητα είδη καθαριότητας. Σε επόμενη αυτοψία του ελέγχου στις 21-3-2022 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε αποχωρήσει από το χώρο και στη θέση του λειτουργούσε άλλη επιχείρηση. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας προκύπτει ότι η με ημερομηνία μίσθωσης του υποκαταστήματος στην διεύθυνση ..... είναι από 01/11/2015 έως 31/07/2015. Επίσης, από τη δήλωση Ε2 ης εκμισθώτριας ..... - ΑΦΜ ..... προκύπτει ότι τα ενοίκια που αναλογούν στην ως άνω χρονική περίοδο χρήσης 2015 δηλώθηκαν ως ανείσπρακτα εισοδήματα.

Ως προς την προαναφερόμενη αποθήκη της οδού ....., η ιδιοκτήτριά της ..... - ΑΦΜ ..... δήλωσε στον έλεγχο ότι ο εν λόγω εκδότης είχε ενοικιάσει την αποθήκη για λίγους μήνες πριν το έτος 2015 και έκτοτε χρησιμοποιείται από την ίδια.

3) Ανυπαρξία αγορών και δαπανών καθώς και προσωπικού αν και εμφανίζεται να έχει εκδώσει τιμολόγια μεγάλης αξίας στις κρινόμενες χρήσεις 2016-2019.

Επίσης, ως προς τον προσφευγόντα και λήπτη των επίμαχων τιμολογίων στις κρινόμενες χρήσεις 2016-2019, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, αναφέρονται τα κάτωθι:

1) Τα προσκομισθέντα στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα επίμαχα φορολογικά στοιχεία φέρουν συμβολοσειρά - σήμανση που αναγράφει διαφορετική ημερομηνία έκδοσης από το μηχανισμό ..... στην συμβολοσειρά - σήμανση και διαφορετική στην έκδοση του Τ.Δ.Α. Ακόμα μερικά φορολογικά στοιχεία δεν φέρουν καθόλου συμβολοσειρά - σήμανση και μερικά αναφέρουν « χωρίς σήμανση λόγω βλάβης της ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου .....

2) Δεν προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο κανένα δικαιολογητικό παραστατικό πληρωμής, το οποίο να αποδεικνύει την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω τράπεζας ή με άλλο ενδεδειγμένο.

**Επειδή**, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

**Επειδή**, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

**Επειδή**, στο [άρθρο 65](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή,** 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 όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 11842010, 1126/2010).

**Επειδή,** ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίσθηκε οποιοδήποτε νεότερο στοιχείο ( π.χ παραστατικά πληρωμής, συμφωνητικά έγγραφα, αλληλογραφία) .

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

**Επειδή,** όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο ως άνω εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο δεν διαθέτει τις υποδομές, τις αγορές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές στις κρινόμενες χρήσεις.

**Επειδή,** ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

**Επειδή,** από το αρχείο της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει ασκήσει την με αριθ. ....../15-07-2021 ενδικοφανή προσφυγή στην ΔΕΔ κατά των με αριθ. ....../2021 και ....../2021 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων η προσφυγή έχει απορριφθεί από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας με την αριθμ. ΔΕΔ 4354/16-11-2021 απόφαση του. Η εν λόγω προσφυγή αφορά μεταξύ άλλων και στον καταλογισμό πρόσθετων φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ στον προσφεύγοντα διότι έλαβε τριάντα τρία (33) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο ως άνω εκδότη ....., ΑΦΜ: .....

**Επειδή,** ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται πλήθος αποφάσεων της ΔΕΔ και των δικαστηρίων, οι οποίες όμως ερείδονται επί διαφορετικής νομικής βάσης και πραγματικών περιστατικών και επομένως προβάλλονται αλυσιτελώς.



Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15-07-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 11-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση άλλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

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

**Φορολογική περίοδος : 01/01-31/12/2016**

#### A . Φορολογία Εισοδήματος

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	9.183,55 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.591,78 €
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	1.257,75 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>15.033,08 €</b>

( αριθμ. πράξης ...../2022 )

#### B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	7.318,34 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	3.659,17 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>10.977,51 €</b>

( αριθμ. Πράξης ...../2022 )

**Φορολογική περίοδος : 01/01-31/12/2017**

#### A . Φορολογία Εισοδήματος

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.945,79 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.472,90 €
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	1.496,48 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>14.915,17 €</b>

( αριθμ. πράξης ...../2022 )

#### B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	6.812,56 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	3.406,29 €

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>10.218,85 €</b>
----------------------------	--------------------

( αριθμ. Πράξης ...../2022)

**Φορολογική περίοδος : 01/01-31/12/2018**

**A . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	<b>11.605,54 €</b>
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	<b>5.802,77 €</b>
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	<b>1.961,55 €</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>19.369,86 €</b>

( αριθμ. πράξης ...../2022 )

**B. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	<b>7.611,39€</b>
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	<b>3.805,70€</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>11.417,09€</b>

( αριθμ. Πράξης ...../2022)

**Φορολογική περίοδος : 01/01-31/12/2019**

**A . Φορολογία Εισοδήματος**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	<b>4.970,92 €</b>
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	<b>2.485,46 €</b>
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	<b>856,18 €</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>8.312,56 €</b>

( αριθμ. πράξης ...../2022 )

**B. Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου	<b>4.026,45 €</b>
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	<b>2.013,24 €</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>6.039,69 €</b>

( αριθμ. Πράξης ...../2022)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η 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.