



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Καλλιθέα, 09-02-2023

Αριθμός Απόφασης: 397

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### 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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από **20-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο ....., με **ΑΦΜ** ....., κάτοικος ....., κατά της υπ' αριθμ. .... /**28-09-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αριθμ. .... /**28-09-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο **01/01/16 - 31/12/2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τις από 28/09/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) Εισοδήματος και 2) ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο καταλογισμού
1	...../ 28-9-2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016		24.875,01	12.437,51	4.599,98	41.912,50
2	...../ 28-9-2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.	2016		13.409,98	6.704,99		20.114,97
Σύνολα					38.284,99	19.142,50	4.599,98	62.027,47

Με την υπ' αριθ. .... /31-10-2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να εξεταστεί η νομιμότητα των συναλλαγών του προσφεύγοντος με την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ .....

Βάσει της από 26/07/2022 Έκθεσης Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η ατομική επιχείρηση "....." με ΑΦΜ ..... κρίθηκε ως εκδότης εικονικών για το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε για τη χρήση 2016 καθώς διαπιστώθηκε ότι είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο αφού από την άποψη των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του, της απουσίας Α' υλών, εμπορευμάτων, μεταφορικών μέσων, παγίων και της ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις υπηρεσίες που αναγράφονταν στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδιδε. Σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος θεώρησε το σύνολο των τετρακοσίων είκοσι τεσσάρων (424) φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο εκδότης κατά τη χρήση 2016, όπως αυτά προκύπτουν από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων τρίτων, ως εικονικά. Σημειώνεται ότι για τις προγενέστερες χρήσεις 2013, 2014, 2015 καταλογίστηκαν σε βάρος του εκδότη πρόστιμα για παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών παραστατικών καθώς και φόροι και πρόστιμα που προβλέπονταν για τις αντίστοιχες φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ. Ο

εκδότης δεν κατέθεσε ούτε γραπτά ούτε προφορικά κάποιο υπόμνημα με τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου ούτε άσκησε ενδικοφανή προσφυγή επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου για τις χρήσεις 2013, 2014, 2015.

Η εν λόγω εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε κατά τη χρήση 2016 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εκατόν ένα (101) ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας 58.800,00€ πλέον ΦΠΑ 14.112,00€.

Εν συνεχεία, κατόπιν των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. ....../01-09-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ.. Αφού ελήφθησαν υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντος και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της που περιλαμβάνεται στην από 28/09/2022 έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα η λήψη των παραπάνω φορολογικών στοιχείων τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Με την με αρ. πρωτ. ....../20-10-2022 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές (επικαλούμενος την εξόφληση των τιμολογίων με τραπεζικές καταθέσεις), η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς, παράνομες και καταχρηστικές.

**Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :**

*« .....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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. 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..... ».*

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 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 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 επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «.....όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές με την ανωτέρω εκδότρια εταιρεία ήταν πραγματικές, αναφέροντας ότι το σύνολο των εξοφλήσεων αφορά τιμολόγια κάτω των 500,00€ και έγινε χωρίς τραπεζικό μέσο, πλην τριών (3) παραστατικών που εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών επιταγών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε στον έλεγχο τρία (3) αντίγραφα τραπεζικών επιταγών ..... πελατείας του και συγκεκριμένα:

- 1) Νο ....., ημερομηνία 28/02/2016, αξίας 25.000,00€, εκδόσεως .....
- 2) Νο ....., ημερομηνία 05/02/2016, αξίας 10.000,00€. εκδόσεως ..... &
- 3) Νο ....., ημερομηνία 30/08/2017, αξίας 10.000,00€, εκδόσεως .....

Επειδή, στην από 28/09/2022 Έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προκύπτει ότι:

Η πρώτη επιταγή Νο ..... ποσού 25.000,00€ δεν έχει εμφανιστεί προς είσπραξη.

Η επιταγή ..... ποσού 10.000,00€ εισπράχθηκε από τον ίδιο τον κ. ....

Η επιταγή ..... ποσού 10.000,00€ εκχωρήθηκε από τον προσφεύγοντα στον ....., ο οποίος στη συνέχεια την εκχώρησε σε τρίτο άτομο με κύρια δραστηριότητα Λιανικό εμπόριο ειδών αλιείας, που σύμφωνα με τις καταστάσεις ΜΥΦ δε συναλλάσσεται με τον ....., αντιθέτως είναι προμηθευτής του .....

Συνεπώς, όχι μόνο δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο, αλλά τουναντίον αποδείχθηκε ότι καμία επιταγή δεν εισπράχθηκε από τον εκδότη των τιμολογίων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2016 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/09/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1)εισοδήματος και 2) ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 20-10-2022 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος / Φορ. περίοδος
1	.....	28-09-2022	Εισόδημα	2016
2	.....	28-09-2022	Φ.Π.Α.	1/1-31/12/2016

Του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

**1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης ...../28-09-2022) Φορ. Έτους 2016**

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

Διαφορά φόρου εισοδήματος	24.875,01
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ	12.437,51
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.559,98
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>41.912,50</b>

**2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../28-09-2022) Φορ. Έτους 2016**

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

Διαφορά φόρου	13.409,98
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	6.704,99
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>20.114,97</b>

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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 .

