



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 537

Καλλιθέα: 02-03-2023

Αριθμός Απόφασης: 579

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### 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 Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων  
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 6009),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **09.11.22** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», η οποία εδρεύει στην ....., ΤΚ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθμ. ....../**29-09-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α και της υπ' αριθμ. ....../**29-09-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος, που αφορούν το **φορολογικό έτος 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 29/09/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) Εισοδήματος και 2) ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Την από 18.11.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09.11.22 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΕΙΑ**», με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 10/10/2022, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός- Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
1	...../29-9-2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2016		337,62	168,81	<b>506,43</b>
2	...../29-9-2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.	2016		3.024,10	1.512,05	<b>4.536,15</b>
Σύνολα					<b>3.361,72</b>	<b>1.680,86</b>	<b>5.042,58</b>

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από **29-09-2022 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.** οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. .... /26-05-2022 εντολής ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Οι ως άνω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν συνεπεία της από **12-07-2022 Οριστικής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα φέρεται να είναι λήπτης είκοσι οκτώ (**28**) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **10.427,90€ πλέον ΦΠΑ 2.502,69€**, στο φορολογικό έτος 2016, με εκδότρια την οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ. .... όπως προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ της προσφεύγουσας.

## ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. .... /20-01-2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. .... και δηλωθέν αντικείμενο εργασιών «.....», όπου διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος εξέδωσε συνολικά 2.245 φορολογικά παραστατικά, καθαρής αξίας 618.426,79€ πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. τα οποία κρίθηκαν εικονικά για τους παρακάτω λόγους όπως αυτοί αναφέρονται στην από 12/7/2022 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου και την από 18/11/2022 Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της ως άνω Δ.Ο.Υ.:

- ✓ Ο ως άνω ελεγχόμενος αν και έλαβε την με αριθμό πρωτ. .... /08-02-2022 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ , με το με αρθ. καταχ. .... /08-02-2022 ηλεκτρονικό μήνυμα (email) και την με αριθμό πρωτ. .... /28-02-2022 δεύτερη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με αρθ. καταχ. .... /28-02-2022 και ημερομηνία ανάγνωσης 21-03-2022 ηλεκτρονικό μήνυμα (email) εν τούτοις δεν ανταποκρίθηκε σε καμία εξ αυτών.
- ✓ Ο ως άνω ελεγχόμενος κατά την διαδικασία έναρξης επιτηδεύματος δήλωσε ως επαγγελματική εγκατάσταση κεντρικό κατάστημα επί της οδού ..... - ΗΡΑΚΛΕΙΟ, με τηρούμενο υποκατάστημα στον αριθμό ..... της ίδιας οδού και τηρούμενη αποθήκη επί της οδού ..... -ΗΡΑΚΛΕΙΟ.  
Από την έρευνα που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στο πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος και η σύζυγός του ..... με ΑΦΜ ....., δεν έχουν ακίνητα στην κατοχή τους και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο, ούτε περιλαμβάνονται στο έντυπο Ε3 καταβληθέντα ενοίκια. Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ πραγματοποίησε αυτοψία στις ως άνω δηλωθείσες διευθύνσεις, από την οποία προέκυψε ότι επί της οδού ..... βρέθηκε ένα μικρό κατάστημα (κλειστό) με ταμπέλα το όνομα του ελεγχόμενου και δραστηριότητα «είδη καθαριότητας» ενώ στις 21/3/2022 ο έλεγχος με δεύτερη αυτοψία διαπίστωσε ότι στην οδό ..... λειτουργεί κατάστημα περιποίησης νυχιών. Στη διεύθυνση δε ..... όπου δηλώθηκε ως διεύθυνση υποκαταστήματος, διαπιστώθηκε ότι κάτι τέτοιο δεν υπάρχει. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας προκύπτει ότι η ημερομηνία μίσθωσης του υποκαταστήματος στη διεύθυνση ..... είναι 01/11/2014 και η λύση 31/07/2015. Επίσης, αναζητώντας το Ε2 του επικαρπωτή ..... με ΑΦΜ ..... των ενοικίων χρήσης 2015, αυτά δηλώνονται σαν ανείσπρακτα εισοδήματα. Τέλος, στη διεύθυνση ....., όπου και δηλώθηκε ότι υπάρχει εκμισθωμένη αποθήκη, η ιδιοκτήτρια αυτής ..... με Α.Φ.Μ. .... δήλωσε ότι ο ελεγχόμενος ..... είχε ενοικιάσει την αποθήκη για λίγους μήνες σε χρόνο προγενέστερο της ελεγχόμενης χρήσης (πριν το 2015) και έκτοτε παραμένει αποθήκη για χρήση της ιδιοκτήτριας.  
Στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS ο ελεγχόμενος συνεχίζει να δηλώνει έδρα την ....., υποκατάστημα την ..... και αποθήκη την .....
- ✓ Για τη χρήση 2016 υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών ΜΥΦ, από τις οποίες προκύπτουν ότι ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε αγορές και δαπάνες αξίας

26.409,16 € και πωλήσεις αξίας 615.677,32€, ήτοι οικονομικά μεγέθη δυσανάλογα και ασύμβατα για την λειτουργία μίας υγιούς οικονομικής οντότητας.

- ✓ Όλες οι πληρωμές των τιμολογίων πώλησης του ελεγχόμενου γίνονται τοις μετρητοίς καθώς πρόκειται για παραστατικά αξίας μικρότερης των 500,00 €.
- ✓ Ο ελεγχόμενος δεν απασχόλησε προσωπικό.
- ✓ Δεν έχει καταχωρήσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος απογραφές εμπορευμάτων έναρξης και λήξης.
- ✓ Δεν προσκόμισε στοιχεία για την πραγματοποίηση αγορών εμπορευμάτων μέσα στη χρήση ή την ύπαρξη αποθεμάτων (καταστάσεις απογραφών).
- ✓ Αν και υπάρχει προφανής δυσαναλογία ανάμεσα στις δηλωθείσες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αγορές εμπορευμάτων (570.460,29€) και στην αξία των συναλλαγών από τη συγκεντρωτική εξόδων που υπέβαλε (26.409,16€), δεν προσκόμισε ούτε τα παραστατικά που έχει καταχωρήσει ο ίδιος στη συγκεντρωτική εξόδων για να αποδείξει τυχόν αγορές εμπορευμάτων.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα, όπως αναγράφεται επακριβώς στη σελίδα 12 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, ότι η ατομική επιχείρηση του Χαιρέτη Νικόλαου, δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αντίθετα δημιουργήθηκε αποκλειστικά για την έκδοση, διακίνηση και εμπορία κατ' εξακολούθηση και κατά σύστημα, φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την παράνομη ωφέλεια και τον προσπορισμό του συνόλου του ΦΠΑ που δεν απέδιδε στο Δημόσιο. Συνεπώς η ελεγχόμενη, είναι επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση. Μοναδικός σκοπός της ελεγχόμενης, είναι η έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και η διακίνηση τους προς διάφορους λήπτες (επιχειρήσεις) ώστε να αποκτήσουν οικονομικό όφελος σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου (ελάχιστη ή μηδενική καταβολή ΦΠΑ και μείωση φορολογητέων εσόδων).

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα και λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων με την προαναφερθείσα εντολή ελέγχου και μετά τις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. ..../02-09-2022 **Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)**, για το φορολογικό έτος 2016. Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα της προσφεύγουσας και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της που περιλαμβάνεται στις από 29/09/2022 εκθέσεις ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα ότι κατά τη χρήση 2016 έχει λάβει και έχει χρησιμοποιήσει είκοσι οκτώ (28) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 10.427,90€ πλέον ΦΠΑ 2.502,69€ από την οντότητα «.....», τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην αναγνωρίζει δαπάνες συνολικού ύψους 10.427,90€, καθώς και τον ΦΠΑ των εισροών αυτών, αφού, όπως προαναφέρθηκε, αφορούν συναλλαγές κριθείσες ως εικονικές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)Εσφαλμένη εκτίμηση από την φορολογική αρχή αναφορικά με την δήθεν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων την χρήση 2016.

2)Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου σχετικά με τον ισχυρισμό της ότι οι αυξημένες αγορές των υλικών καθαριότητας και υλικών άμεσης ανάλωσης, για τη χρήση 2016, οφείλονται στην επίτευξη οικονομικότερων τιμών ενώ αυτές οι αγορές αναλώθηκαν και κάλυψαν ανάγκες της επιχείρησης και των επόμενων ετών λειτουργίας.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:**

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: .... **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, 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 του Συμβουλίου της Επικρατείας:**

«η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:**

«...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

**Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:**

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε

ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), **είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5 § 5** (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) του **ν. 4308/14** (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **Ν.4172/13** (εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ορίζονται ότι :

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.»
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας» , στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με την από 12-07-2022 Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε βάσει της με αριθμό ...../20-01-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ, «**τα εκδοθέντα τιμολόγια για το φορολογικό έτος 2016 από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. ...., κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.**»

Δεδομένου ότι ο αντισυμβαλλόμενος αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτος το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015, 506/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2016 φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα 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**, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα κάτωθι:

Α) Την ΑΠ ...../14.11.2020 απογραφή/αυτοψία της Γ.Γ.Π. Κρήτης, την ΑΠ ...../26.10.2020 απόφαση του Γ.Γ. Πολιτικής Προστασίας και την ΑΠ ..... Φ. 808.9/27.11.2020 βεβαίωση της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας από τις οποίες προκύπτει ότι εξαιτίας των ακραίων καιρικών φαινομένων (ισχυρές βροχοπτώσεις-πλημμύρες) που είχαν εκδηλωθεί το διάστημα 10-13/11/2020 στον Δήμο ..... είχαν εισχωρήσει νερά στον υπόγειο χώρο του ξενοδοχείου με αποτέλεσμα τη διαβροχή επίπλων, ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, ειδών ένδυσης-υπόδησης, οικιακού εξοπλισμού και διαφόρων εγγράφων. Μεταξύ των εγγράφων, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας είναι και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και οι εξοφλητικές αποδείξεις αυτών.

Β) Την από 6.11.2022 έγγραφη εκτύπωση του ΓΕ.ΜΗ της εκδότριας επιχείρησης.

Γ) Αναλυτικό καθολικό για τα 28 Δ.Α.-Τ.Π. που έλαβε από τον προμηθευτή «.....».

Δ) Σημείωμα καθαρών πωλήσεων/δαπανών υλικών καθαριότητας κλπ. της δεκαετίας 2012 έως 2021.

Ε) Φωτογραφικό υλικό από το facebook, από το οποίο προκύπτει ότι ο προμηθευτής της «.....» διατηρεί επιχείρηση με χαρτικά - απορρυπαντικά είδη συσκευασίας με την επωνυμία του με επιγραφή που φέρει το όνομά του με κεντρική αποθήκη επί της οδού ..... αρ..... και υποκατάστημα επί της οδού .....

**Επειδή**, κατά την πάγια νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι «...τα επίμαχα προϊόντα, την χρήση 2016, αγόρασα από το κατάστημα (κεντρική αποθήκη) της οδού ..... αρ. ...., του Ηρακλείου, σταδιακά, ασφαλώς, και ήταν βέβαια σε επαγγελματικές συσκευασίες (πχ χαρτί κουζίνας 3 kg , κοκ). Μου παρεδόθησαν δε στο ξενοδοχείο, από τον ίδιο τον ....., ο οποίος τα μετέφερε με το ιδιόκτητο μικρό φορτηγό (βαν), τα οποία εξόφλησα, τοις μετρητοίς...»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα προσκομίζει αναλυτικό καθολικό για τα 28 Δ.Α.-Τ.Π. που έλαβε από τον προμηθευτή «.....» ως κάτωθι:



Αναλυτικό καθολικό							
Α/Α	Ημ/νία	Παραστατ	Αρ. Παρ.	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
676	1/10/2016	ΔΑ-TIM				482,36	-482,36
677	3/10/2016	ΔΑ-TIM				476,16	-958,52
678	5/10/2016	ΔΑ-TIM				446,4	-1404,92
679	8/10/2016	ΔΑ-TIM				468,72	-1873,64
680	11/10/2016	ΔΑ-TIM				469,96	-2343,6
681	14/10/2016	ΔΑ-TIM				478,64	-2822,24
682	18/10/2016	ΔΑ-TIM				496	-3318,24
683	20/10/2016	ΔΑ-TIM				468,72	-3786,96
684	22/10/2016	ΔΑ-TIM				476,16	-4263,12
685	24/10/2016	ΔΑ-TIM				491,04	-4754,16
686	26/10/2016	ΔΑ-TIM				494,01	-5248,17
687	29/10/2016	ΔΑ-TIM				496	-5744,17
688	31/10/2016	ΔΑ-TIM				468,72	-6212,89
692	16/11/2016	ΔΑ-TIM				496	-6708,89
693	18/11/2016	ΔΑ-TIM				484,84	-7193,73
694	19/11/2016	ΔΑ-TIM				488,81	-7682,54
695	19/11/2016	ΔΑ-TIM				443,92	-8126,46
696	21/11/2016	ΔΑ-TIM				420,36	-8546,82
697	21/11/2016	ΔΑ-TIM				394,32	-8941,14
698	21/11/2016	ΔΑ-TIM				460,04	-9401,18
699	22/11/2016	ΔΑ-TIM				468,72	-9869,9
700	23/11/2016	ΔΑ-TIM				481,74	-10351,6
701	23/11/2016	ΔΑ-TIM				461,03	-10812,7
702	25/11/2016	ΔΑ-TIM				493,52	-11306,2
703	25/11/2016	ΔΑ-TIM				469,96	-11776,2
704	26/11/2016	ΔΑ-TIM				494,76	-12270,9
705	28/11/2016	ΔΑ-TIM				471,2	-12742,1
706	28/11/2016	ΔΑ-TIM				188,48	-12930,6
						<b>12930,59</b>	<b>-25861,2</b>

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, δεν προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων κατά τη χρήση 2016 ούτε με τραπεζικό μέσο αλλά ούτε με μετρητά (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα).

**Επειδή**, σχετικά με τις δύο φωτογραφίες που προσκομίσθηκαν, η μία αποτυπώνει τη προθήκη του καταστήματος με αναγραφόμενη διεύθυνση «.....», όπου ουδέποτε ο εκδότης είχε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση.

Επιπρόσθετα, από την έρευνα που έγινε στο ηλεκτρονικό αρχείο ΓΓΠΣ προέκυψε ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δηλώνει μέχρι και σήμερα:

**α)** επαγγελματική εγκατάσταση κεντρικό κατάστημα επί της οδού ..... - ....., στο οποίο κατά την αυτοψία που έγινε στις 21/03/2022 διαπιστώθηκε ότι λειτουργεί κατάστημα περιποίησης νυχιών

**β)** τηρούμενο υποκατάστημα στον αριθμό ..... της ίδιας ως άνω οδού το οποίο έχει διαπιστωθεί ότι δεν υπάρχει.

γ) τηρούμενη αποθήκη επί της οδού ..... -....., η ιδιοκτήτρια της οποίας, ..... με Α.Φ.Μ. ...., δήλωσε ότι ο ελεγχόμενος ..... είχε ενοικιάσει την αποθήκη για λίγους μήνες σε χρόνο προγενέστερο της ελεγχόμενης χρήσης (πριν το 2015) και έκτοτε παραμένει αποθήκη για χρήση της ιδιοκτήτριας.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣΤΕ.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα:

α) μη νόμιμα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

β) μη νόμιμα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016, κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

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

Κατόπιν αυτών,

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09.11.22 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. .... και την **επικύρωση** των:

α) υπ' αρ. ..../29-09-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15

β) υπ' αρ. ..../29-09-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για το Φορολογικό έτος 2016

**Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση**

**Φορολογικό Έτος 2016**

**Α) ΦΠΑ**

Χρεωστικό υπόλοιπο	337,62 €
Πρόστιμα άρθρου 58/58 <sup>α</sup> ΚΦΔ	168,81 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>506,43 €</b>

**Β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Διαφορά φόρου	3.024,10 €
Πρόστιμα άρθρου 58 ΚΦΔ	1.512,05 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>4.536,15</b>

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο/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.