



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07-04-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 930

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604540

## 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **21-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... κατά της με αριθμό ...../21-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας 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 με ημερομηνία κατάθεσης 21-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. ...., 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:

Με τη με αριθ. .... /21-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 36.312,51€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 18.156,26€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 6.111,22€ ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους 60.579,99€ λόγω προσθήκης στα αποτελέσματα λογιστικών διαφορών ύψους 95.115,00€ από εικονικά τιμολόγια.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται από την από 21-11-2022 οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Εισοδήματος η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. .... /06-07-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2016.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. .... /06-06-2022 Δελτίου Πληροφοριών και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου (αρ. πρωτ. .... /20-06-2022) της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων φέρεται να είναι λήπτης είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2016, με εκδότρια την οντότητα «.....» η επωνυμία της οποίας από 30-11-2016 άλλαξε σε «.....» με Α.Φ.Μ. .... ως ακολούθως:

Α/Α	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	2/4/2016	216	.....	470,00 €	108,10 €
2	2/4/2016	217	.....	4.760,00 €	1.094,80 €
3	4/4/2016	219	.....	6.125,00 €	1.408,75 €
4	11/4/2016	225	.....	4.750,00 €	1.092,50 €
5	12/4/2016	226	.....	1.735,00 €	399,05 €
6	18/4/2016	232	.....	3.730,00 €	837,90 €
7	18/4/2016	233	.....	5.200,00 €	1.196,00 €
8	25/4/2016	242	.....	5.810,00 €	1.336,30 €
9	3/5/2016	253	.....	2.785,00 €	640,55 €
10	3/5/2016	254	.....	4.630,00 €	1.064,90 €
11	4/5/2016	256	.....	2.665,00 €	612,95 €
12	9/5/2016	260	.....	5.135,00 €	1.181,05 €
13	9/5/2016	261	.....	1.665,00 €	382,95 €
14	13/5/2016	235	.....	1.120,00 €	257,60 €
15	16/5/2016	267	.....	6.320,00 €	1.453,60 €
16	22/5/2016	274	.....	4.555,00 €	1.047,65 €
17	22/5/2016	275	.....	5.090,00 €	1.170,70 €
18	23/5/2016	276	.....	4.810,00 €	1.106,30 €
19	30/5/2016	282	.....	5.525,00 €	1.270,75 €

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
20	5/6/2016	287	.....	4.900,00 €	1.176,00 €
21	6/6/2016	288	.....	6.480,00 €	1.555,20 €
22	13/6/2016	296	.....	4.930,00 €	1.183,20 €
23	13/6/2016	294	.....	310,00 €	74,40 €
24	13/6/2016	295	.....	1.615,00 €	387,60 €
			<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>95.115,00 €</b>	<b>22.038,80 €</b>

## ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ....../15-01-2018 Δελτίο Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών διενέργησε φορολογικό έλεγχο σε επιχείρηση με αντικείμενο την εκτέλεση τεχνικών έργων, η οποία είχε αναθέσει μέρος των εργασιών της στην «.....» και ζητούσε από την Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας την εξακρίβωση της ύπαρξης της οντότητας και της γνησιότητας των συναλλαγών της. Δυνάμει της με αριθμό ....../14-02-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, διενεργήθηκε έλεγχος στην ανωτέρω εταιρεία και έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2016 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής καθώς εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τους εξής λόγους:

1. Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αρ. πρωτ. ....../06-12-2017 πρόσκληση άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ., στην με αρ. πρωτ. ....../01-03-2018, ....../14-01-2019 και ....../24-03-2022 πρόσκληση άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. της αρμόδιας φορολογικής αρχής στη δηλωθείσα διεύθυνση των διαχειριστών της και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
2. Διατηρούσε την έδρα της επί της οδού ..... και διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργούσε στον εν λόγω χώρο.
3. Με την με αρ. πρωτ. ....../16-03-2018 απάντηση στο με αρ. πρωτ. ....../05-03-2018 έγγραφο του ελέγχου ο ΕΦΚΑ ενημέρωσε την υπηρεσία ότι δεν βρέθηκε απογεγραμμένη και δεν προκύπτει κανένα στοιχείο απασχόλησης και ασφάλισης του προσωπικού κατά την περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2016.
4. Διαπιστώνεται **δυσαναλογία μεταξύ δηλωθέντων εσόδων και εξόδων-δαπανών** της σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ. Τα συνολικά έσοδα της ελεγχόμενης ανέρχονται σε 1.973.057,68€ ενώ τα έξοδα - δαπάνες σε 366,77€.
5. Διαπιστώνεται **ανακρίβεια των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλε**. Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται σε 1.973.057,68€ ενώ στις περιοδικές ΦΠΑ οι συνολικές εκροές σε 186.465,06€. Οι δαπάνες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ανέρχονται σε 1.909.260,35€ ενώ στις δηλώσεις ΦΠΑ σε 188.805,39€. Δεν έχει υποβληθεί καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά το φορολογικό έτος 2016.
6. Σύμφωνα με τα αρχεία της υπηρεσίας **δεν έχει απασχοληθεί προσωπικό ούτε έχουν υποβληθεί δηλώσεις Φ.Μ.Υ. στο φορολογικό έτος 2016.**
7. Έχουν επιβληθεί πρόστιμα περί μη ανταπόκρισης σε έγγραφα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης για τρεις διαφορετικές περιπτώσεις. Έχει ανασταλεί η χρήση ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
8. Δεν διαθέτετε **εξοπλισμό, υποδομή** (έδρα, επαγγελματικές εγκαταστάσεις, μηχανήματα, φορτηγά, επαγγελματικά οχήματα, υλικοτεχνική υποδομή, τεχνικό εξοπλισμό) ώστε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που παρουσιάζονται στα στοιχεία που εξέδωσε.

9. Έχει δηλώσει στην κατάσταση ΜΥΦ πελάτες που κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος είναι εκδότες ή λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων.
10. Ενώ η κύρια δραστηριότητά της είναι «γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μη οικιστικά κτίρια με τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών» δεν έχει προβεί σε καμία αγορά υλικών για την άσκηση δραστηριότητάς της.
11. Δηλώνει ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες παρουσιάζονται αποκλίσεις και δεν έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας έκρινε ότι η ανωτέρω εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεν είχε πραγματική υπόσταση ώστε να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή, ούτε είχε αποδεδειγμένη συναλλακτική δραστηριότητα, με αποτέλεσμα οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις κατά το φορολογικό έτος 2016, να είναι ανύπαρκτες-εικονικές και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες να χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των άρθρων 55Α και 66 του Κ.Φ.Δ., της ΠΟΛ 1252/2015 και του ν.4337/2015. Κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε οκτακόσια εννέα (809) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.973.057,68 ευρώ μεταξύ των οποίων ο προσφεύγων έλαβε είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 95.115,00€ και ΦΠΑ 22.038,80€, αποστέλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ το υπ' αριθμ. ....../06-06-2022 Δελτίο Πληροφοριών.

Επακολούθησε μερικός έλεγχος από το 4<sup>ο</sup> Ε.Λ.Κ.Ε. λόγω αρμοδιότητας με βάση την υπ' αριθμ. ....../06-07-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου αυτού και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά, αφού αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ..

Στην συνέχεια κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθμό ....../2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και ο με αριθμ. .... προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ. ....../02-11-2022 υπόμνημά του οποίου οι αιτιάσεις δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου. Ο έλεγχος κρίνει ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ο ελεγχόμενος υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Από το σύνολο των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα ποσά που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., ήτοι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση ποσό 95.115,00 ευρώ. Σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.2 ν.4172/2013 δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη άνω των 500 ευρώ που η εξόφληση της αποδεδειγμένα δεν πραγματοποιήθηκε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι όλες οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικές και αποδεικνύονται από τα έγγραφα που προσκόμισε στην ελέγχουσα αρχή.

**Επειδή**, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. 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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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**, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με το αρ. πρωτ. ....../06-06-2022 Δελτίο Πληροφοριών και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου (αρ. πρωτ. ....../20-06-2022) της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε βάσει της με αριθμό ....../14-02-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, «τα εκδοθέντα τιμολόγια για το φορολογικό έτος 2016 από την επιχείρηση «.....», κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Δεδομένου ότι η αντισυμβαλλόμενη αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτη 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).

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια εταιρεία είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ασκεί την ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο την διακίνηση φορτίων αναθέτοντας την μεταφορά τους σε τρίτους που διαθέτουν φορτηγά διαθέσιμα για την εκτέλεσή τους ή που μεσολαβούν για την ανεύρεση τους όπως και ο εκδότης των υπό κρίση τιμολογίων. Όμως ο εν λόγω εκδότης δεν διέθετε προσωπικό ούτε φορτηγά ή επαγγελματικά αυτοκίνητα ώστε να παράσχει τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες και δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τις συμφωνηθείσες εργασίες όπως συμφωνία ανάθεσης, το είδος και το κόστος των εργασιών που συμφωνήθηκαν ο τρόπος διενέργειας των μεταφορών, το προσωπικό που απασχολήθηκε, τα φορτηγά μεταφοράς των προϊόντων, ποιος ανέλαβε την εκτέλεση των μεταφορών ώστε να είναι εφικτή η πραγματοποίησή τους.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή αντίγραφα τιμολογίων με συνημμένα CMR, αντίγραφα των επιταγών που εκχωρήθηκαν, αντίγραφα αποδείξεων είσπραξης, ληξιάριο επιταγών και συγκεντρωτικό πίνακα αυτών.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε κάθε τιμολόγιο του προμηθευτή αντιστοιχεί δρομολόγιο που πραγματοποιήθηκε για την μεταφορά φρούτων από την Ολλανδία στην Ελλάδα για την εξυπηρέτηση του οποίου η προμηθεύτρια είχε αναλάβει την ανεύρεση φορτηγού- αυτοκινήτου μεταφοράς.

**Επειδή**, σε κάθε παραστατικό αναγράφεται η αιτιολογία «φρούτα Ολλανδία - Ελλάδα» ενώ όπως και ο ίδιος αναφέρει στην προσφυγή του δεν αναγράφεται σε όλα ο αριθμός πινακίδας

του οχήματος και σε ορισμένα παραστατικά δεν υπάρχουν αποδεικτικά έγγραφα πραγματοποίησης δρομολογίου αφού εκ παραδρομής δεν αρχειοθετήθηκαν. Επίσης, στην πλειοψηφία των CMR δεν υπάρχει το όνομα ή η σφραγίδα του προσφεύγοντος αφού όπως ισχυρίζεται λειτουργούσε ως μεσάζων και όχι ως εκτελών τη μεταφορά. Παρόλα αυτά όμως σε ορισμένα προσκομισθέντα CMR δεν απεικονιζόταν επαρκώς η επωνυμία του μεταφορέα και του παραλήπτη των εμπορευμάτων.

Επειδή, αναφορικά με την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιούνταν με επιταγές που συχνά ήταν πελατών του με μικρή καθυστέρηση από την εκτέλεση των μεταφορών. Σύμφωνα όμως με την έκθεση απόψεων καμία από τις επιταγές δεν έχει οπισθογράφηση της εκδότριας επιχείρησης, για την πλειοψηφία τους δεν προσκομίστηκε φωτοτυπία της πίσω όψης και σε ορισμένες δεν αναγράφεται το όνομα του προσφεύγοντος με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η μεταβίβαση των επιταγών στον προμηθευτή. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι δεν είχε καμία υποχρέωση να διατηρεί αντίγραφα αυτών και δεν γνωρίζει αν ο παραλήπτης της επιταγής πρέπει να οπισθογραφεί τις επιταγές ή να τις παραδίδει σε τρίτους χωρίς οπισθογράφηση.

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, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, ο έλεγχος του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων, που έλαβε από την εκδότρια στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών του και τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματός του κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. β' του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **Α.Φ.Μ.** ..... και την επικύρωση της με αριθμό ...../21-11-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

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

1. Η με αριθμό ...../21-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	36.312,51€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	18.156,26€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.111,22€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>60.579,99€</b>

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.