



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10.05.2023  
Αριθμός απόφασης: 1120

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604536

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία ....., και **ΑΦΜ** ....., που εδρεύει στη ....., επί της οδού ....., κατά της υπ' αριθ. .... /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και της υπ' αριθ. .... /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με επωνυμία «..... », και **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:

- Με την υπ' αριθ. .... /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος για καταβολή ποσού **1.464,29 €**.
- Με την υπ' αριθ. .... /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ποσού **1.161,33€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **580,67€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **1.742,00 €**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **01.12.2022** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

**ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Συνεπεία του με αρ. πρωτ. ΕΜΠ ..... /05-07-2022 Δελτίου Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (ΙΔ' ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ), εκδόθηκε για την προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης η με αριθμό ..... /22.07.2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., περιόδου 01/01/2016 έως 31/12/2016.

Σύμφωνα με το αναφερόμενο δελτίο πληροφοριών, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... (Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ), κύρια δραστηριότητα «χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών» και δευτερεύουσα δραστηριότητα «εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών», κατά το φορολογικό έτος 2016, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και εξέδωσε εικονικά τιμολόγια προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ....., στη χρήση 2016, δύο τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας **5.049,25 €** πλέον Φ.Π.Α. **1.161,33 €**, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολό τους.

Ημερομηνία Έκδοσης	Αριθμός Φορολογικού Στοιχείου	Απιολογία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Καθαρή Αξία
29-02-2016	Τ.Π.Υ. 173	Διακίνηση στείρων υλικών και λιγνιτικού κοιτάσματος από τα ..... προς την εσωτερική απόθεση του πεδίου σύμφωνα με την από 28-01-2016 σύμβαση	.....	.....	4.882,65	1.123,01	6.005,66
31-03-2016	Τ.Π.Υ. 174	Διακίνηση στείρων	.....	.....	166,60	38,32	204,92

		υλικών και λιγνιτικού κοιτάσματος από .....προς την εσωτερική απόθεση του πεδίου σύμφωνα με την από 28-01- 2016 σύμβαση					
<b>Σύνολο</b>					<b>5.049,25</b>	<b>1.161,33</b>	<b>6.210,58</b>

Το υπό κρίση έτος, η κύρια δραστηριότητα που άσκησε η προσφεύγουσα ήταν ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ Π.Δ.Κ.Α., ενώ στις δευτερεύουσες δραστηριότητες περιλαμβάνονται:

- ΕΞΟΡΥΞΗ ΛΙΓΝΙΤΗ
- ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΔΡΟΜΟΥΣ, ΕΘΝΙΚΕΣ, ΕΠΑΡΧΙΑΚΕΣ Η ΔΙΑΔΗΜΟΤΙΚΕΣ ΟΔΟΥΣ, ΔΡΟΜΟΥΣ ΕΝΤΟΣ ΟΙΚΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΑΜΑΞΙΤΕΣ ΟΔΟΥΣ Η ΠΕΖΟΔΡΟΜΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΡΟΜΟΥΣ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΩΝ
- ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΩΦΕΛΗ ΕΡΓΑ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΥΓΡΩΝ
- ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ

Με τα υπ' αριθ.πρωτ. .... /22-07-2022 (RE ..... GR) και ..... /22-07-2022 (RE ..... GR) έγγραφα της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ο έλεγχος γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά και στον ..... με ΑΦΜ ..... , ως πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο, τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου και τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, το υπό κρίση έτος 2016, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... , δύο (2) τιμολόγια καθαρής αξίας 5.049,25€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τις συναλλαγές που αναγράφουν.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, συντάχθηκε το υπ' αριθ. .... /2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., μετά συνημμένων των πράξεων προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. .... /11.10.2022 υπόμνημα.

Εν συνεχεία, συντάχθηκαν οι από 01.12.2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν πρόσωπο όχι μόνο φορολογικά υπαρκτό αλλά και συναλλακτικώς υπαρκτό και ότι η ίδια τελούσε σε καλή πίστη, επικαλούμενη την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων με έμβασμα στον τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει με την παρούσα προσφυγή την από 05.08.2015 σύμβαση με τη ....., την από 28.01.2016 σύμβαση υπεργολαβίας με τον εκδότη ..... για το έργο με τη ....., αντίγραφο της άδειας του με αριθμό κυκλοφορίας ..... Ι.Χ. μηχανήματος έργων και το από 01.12.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μηχανήματος μεταξύ του ..... και του .....

**Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:**

**« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής**

**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 Κώδικα 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 το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, 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 αντισυμβαλλομένου 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), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).**

**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 πραγματοποίησεώς 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**, με την **ΠΟΛ. 1097/2016** Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της μεαρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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**, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ ..... /05-07-2022 Δελτίο Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σχετικά με τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών

στοιχείων «..... » με ΑΦΜ ....., από τον έλεγχο σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα του ..... (έδρα, τραπεζικές συναλλαγές, προσωπικό, αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού και εξωτερικού, αποθηκευτικός χώρος, μηχανήματα έργου, αγορές πάγιου εξοπλισμού, δηλώσεις Φ.Π.Α. και Εισοδήματος, Φ.Η.Μ.) αλλά και από τον έλεγχο σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα ανά συναλλασσόμενο ξεχωριστά, ο έλεγχος συμπεραίνει με τρόπο ακριβή και σαφή ότι η εν λόγω επιχείρηση ήταν το υπό κρίση έτος 2016 **συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, καθώς δε μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, διότι: α) δεν υπήρχε εξοπλισμός ή μεταφορικά μέσα ή μηχανήματα έργων, β) δεν υπήρξε ποτέ τοποθέτηση εξοπλισμού στην έδρα της, γ) δεν απασχόλησε προσωπικό, δ) δεν είχε αγορές σχετικές με τις προαναφερόμενες συναλλαγές, ε) δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη και κρίνει την έκδοση των εξεταζόμενων τριάντα επτά (37) τιμολογίων ως **εικονική στο σύνολό τους**, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα δύο (2) φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα προς την προσφεύγουσα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,8 και 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύει.

**Επειδή**, στις από 01.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:« ...

1. Η οντότητα «..... » με ΑΦΜ ....., εκδότης των κατασχεμένων στοιχείων έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος για τις φορολογικές περιόδους 2013 - 2020, χρήσεις στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η ελεγχόμενη (2016). Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2016 έχει δηλώσει ακαθάριστα έσοδα ύψους 2.102.071,87 ευρώ και κέρδη ύψους 45.191,93 ευρώ. Όπως αναφέρεται στην έκθεση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η επιχείρηση υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με σκοπό να εμφανίζεται μικρό χρεωστικό υπόλοιπο στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και χαμηλά κέρδη στην αντίστοιχη δήλωση εισοδήματος, ώστε να φαίνεται ότι είναι ενήμερος στις φορολογικές του υποχρεώσεις, χωρίς να συμφωνούν τα δεδομένα των δηλώσεων του με τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν και έλαβε.
2. Η οντότητα «..... » με ΑΦΜ ..... έχει προβεί σε διακοπή εργασιών. Στις δραστηριότητές της συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, δραστηριότητα που φέρεται ότι αφορά τις συναλλαγές που διενεργήθηκαν το έτος 2016 με την οντότητα «.....», με ΑΦΜ ....., για τις οποίες εκδόθηκαν τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία. Σημειώνουμε εδώ, ότι δεν έχει στην κατοχή του ΦΙΧ ούτε και μηχανήματα έργου, που θεωρούνται απαραίτητα για την άσκηση αυτής της δραστηριότητας και ειδικά για την πραγματοποίηση των ανωτέρω εργασιών.
3. Σύμφωνα με το από 28-01-2016 μεταξύ τους ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας, ο υπεργολάβος έχει αναλάβει την υποχρέωση να χρησιμοποιήσει εξειδικευμένο προσωπικό απόλυτα κατάλληλο και έμπειρο για την έγκαιρη και έντεχνη εκτέλεση των εργασιών που ανέλαβε. Όμως, η οντότητα «..... » με ΑΦΜ ..... δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, όπως προκύπτει από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν αλληλογραφίας με τον ΕΦΚΑ.
4. Η οντότητα «..... » με ΑΦΜ ..... για τη χρήση 2016 έχει υποβάλλει δήλωση ΜΥΦ για τα έσοδα (συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων), τα έξοδα (συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων) και τις δαπάνες. Μεταξύ άλλων, δήλωσε την έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 5.049,25 € με πελάτη την επιχείρηση «..... ». Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ προμηθευτών που έχει δηλώσει αλλά και από αυτές που έχει δηλωθεί ως πελάτης, προκύπτει ότι ο «..... » δεν έχει προβεί σε αγορές στο

εσωτερικό που να είναι σχετικές με τις περιγραφόμενες υπηρεσίες των κατασχεμένων τιμολογίων. Γενικότερα, φέρεται να έχει πουλήσει (αγαθά ή υπηρεσίες) σε πολλούς και διάφορους στην Ελλάδα πελάτες της, μεγάλης αξίας που δεν αιτιολογούνται από τις αγορές της. Οι μόνες αγορές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) στις οποίες έχει δηλωθεί ως πελάτης είναι από τη Βουλγαρία και είναι δηλωμένες με χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ 13% στις περιοδικές του δηλώσεις (συνδέονται με την κύρια δραστηριότητα του, που είναι το χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών). Για τα εκδοθέντα από Βουλγαρικές επιχειρήσεις, φορολογικά στοιχεία, έχει ζητηθεί από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η συνδρομή των φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας.

5. Στα κατασχεμένα τιμολόγια διαπιστώθηκε η σήμανση τους από ΦΗΜ με αρ. μητρώου ....., ο οποίος ανήκει σε τρίτο πρόσωπο και συγκεκριμένα στη «.....» με ΑΦΜ ....., με ημερομηνία έναρξης του μηχανισμού την 27-08-2012 και ημερομηνία πάυσης του μηχανισμού την 04-09-2017. Όμως, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο «.....» δεν είναι κάτοχος Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού.
6. Στην αιτιολογία - περιγραφή των υπηρεσιών, στα εκδοθέντα από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ ..... και κατασχεμένα από την υπηρεσία μας φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), προς την ελεγχόμενη οντότητα «.....», με ΑΦΜ ....., αναγράφεται η από 28-01-2016 σύμβαση υπεργολαβίας. Η συγκεκριμένη σύμβαση, η οποία συνδέεται με την αρχική σύμβαση μεταξύ του αναδόχου «.....» και της ....., είναι γενική ως προς το παραδοτέο έργο, αφού δεν αναφέρει ποσότητες λιγνιτικού κοιτάσματος και στείρων υλικών και επιπλέον:
- Ο υπεργολάβος δήλωσε πως έχει στη διάθεσή του και θα προσκομίσει επί τόπου στο έργο, όλο τον εξοπλισμό, μηχανήματα και εργαλεία που είναι απαραίτητα για την απρόσκοπτη, εμπρόθεσμη και σύμφωνη με τους όρους ασφαλείας εκτέλεση των εργασιών που αναλαμβάνει. Όμως, η οντότητα «.....» με ΑΦΜ ..... δεν είναι κάτοχος μηχανήματος έργου, φορτηγού ιδιωτικής χρήσης και δε διαθέτει άδεια φορτηγού δημοσίας χρήσης. Εμφανίζεται κάτοχος μόνο επιβατικών αυτοκινήτων για το ελεγχόμενο έτος.
  - Τον υπεργολάβο βαραίνουν κάθε δαπάνη που αφορά την εκτέλεση του, όπως ενδεικτικά είναι: καταβολές προς το ΙΚΑ, προμήθεια και κόστος υλικών, μηχανημάτων και εργαλείων, η ασφάλιση ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και γενικά κάθε παρακρατούμενος φόρος επί αμοιβών, κλπ. Όμως, η οντότητα «.....» με ΑΦΜ ..... δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη και δεν είχε αγορές σχετικές με τις προαναφερόμενες συναλλαγές.
  - Ο υπεργολάβος ανέλαβε την υποχρέωση της εκτέλεσης του έργου από τον ίδιο τον υπεργολάβο και όχι από τρίτο υπεργολάβο αυτού, εκτός αν έχει λάβει ειδική προηγούμενη έγγραφη συναίνεση του εργολάβου για την απασχόληση τρίτου υπεργολάβου στο έργο.
7. Ειδικότερα, το συμφωνητικό υπεργολαβίας, βάσει του οποίου η επιχείρηση ..... φέρεται ότι πραγματοποίησε το έργο, όπως προαναφέρθηκε, χαρακτηρίζεται από γενικό περιεχόμενο και περιλαμβάνει στοιχεία με αναντιστοιχίες, όπως τα παρακάτω:
- Ως τίτλος του συμφωνητικού του έργου αναφέρεται η «Διακίνηση 17.787.500 m<sup>3</sup>στ. υπερκείμενων και λιγνιτικού κοιτάσματος από τα .....» με ελάχιστο ποσό σύμβασης 6.500,00€. Όμως, ο ίδιος ακριβώς είναι και ο τίτλος της αρχικής σύμβασης με τη ..... (σύμβαση .....), που αφορά το συνολικό έργο με

προϋπολογισμό 18.340.500,00€. Άρα δε φαίνεται να υπάρχει διαφοροποίηση ως προς τον τίτλο του έργου των δύο συμβάσεων και ειδικά στην ποσότητα των κυβικών μέτρων. Παρ' όλα αυτά, το χρηματικό ποσό της σύμβασης υπεργολαβίας αποτελεί πολύ μικρό μέρος της αρχικής σύμβασης με τη .....

- Με το άρθρο 1 της σύμβασης (Αντικείμενο Εργασιών), ο εργολάβος «.....» αναθέτει υπεργολαβικώς στον ....., το έργο της διακίνησης στείρων υλικών και λιγνιτικού κοιτάσματος από τα ..... προς την εσωτερική απόθεση του πεδίου βάσει της ..... σύμβασης. Όμως, δεν προσδιορίζονται οι ποσότητες που πρέπει να διακινηθούν ούτε και κάποιο άλλο μετρήσιμο στοιχείο που να αφορά το παραδοτέο έργο που πρέπει να εκτελεστεί.
  - Τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία, αναφέρουν ως αιτιολογία – περιγραφή εργασιών, τη διακίνηση στείρων υλικών και λιγνιτικού κοιτάσματος από τα ..... προς την εσωτερική απόθεση του πεδίου, η οποία είναι διαφορετική από εκείνη που αναγράφεται ως περιγραφή στα προσκομισθέντα έγγραφα έγκρισης των εργασιών, και που είναι η εκσκαφή και φόρτωση στείρων υλικών και λιγνιτικού κοιτάσματος από τα ..... προς την εσωτερική απόθεση του Πεδίου.
8. Σχετικά με τον τρόπο πληρωμής και εξόφλησης των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων από την λήπτρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ ....., αναφέρουμε ότι και τα δύο κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία αναγράφουν ως τρόπο πληρωμής «με πίστωση». Προσκομίστηκαν καταστάσεις εμβάσματος μέσω ..... Τράπεζας, με ημερομηνίες 01-03-2016, 22-03-2016 και 11-05-2016, από τις οποίες διαπιστώνεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος.
9. Διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα «.....», λήπτης των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της «.....» έχει καταχωρήσει αυτά στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία. Ειδικότερα και τα δύο κατασχεμένα Τιμολόγια Πώλησης Υπηρεσιών έχουν καταχωρηθεί στις σελίδες των βιβλίων όπως αναλυτικά αναφέρονται στην αρ. ....../2022 έκθεση κατάσχεσης. Τα δεδομένα των βιβλίων έχουν μεταφερθεί στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και στην υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος.
10. Επίσης η ελεγχόμενη οντότητα, ως «κύριος του έργου» δεν προσκόμισε δικαιολογητικά, που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες που αναγράφονται στα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του ....., είτε από τον φερόμενο ως προμηθευτή της, είτε από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.
11. Ο έλεγχος σαφώς και δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των εργασιών που περιγράφονται στην αρχική σύμβαση ανάμεσα στην ελεγχόμενη οντότητα και τη ..... Όμως από κανένα στοιχείο δε διαπιστώθηκε ότι οι φερόμενες με τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία εργασίες πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη αυτών ή από οποιοδήποτε άλλο τρίτο πρόσωπο καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο επαρκή και ικανά στοιχεία ...»

**Επειδή**, περαιτέρω, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι «Όσον αφορά τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης οντότητας ότι ο ..... εκτέλεσε τις εργασίες με κατάλληλο όχημα (εκσκαφέα) και συγκεκριμένα με το με αριθμό κυκλοφορίας μηχανήμα έργου ..... ΙΧ – εκσκαφέα, κυριότητας του ....., δυνάμει του από 01-12-2015 μεταξύ τους ιδιωτικού συμφωνητικού, καταχωρημένου στη φορολογική διοίκηση (συν. σχετ. 1,2 και 3 του



υπομνήματος), αναφέρουμε τα εξής: [...] από τη διενέργεια ελέγχου στα πληροφοριακά συστήματα taxis και elenxis, ο έλεγχος διαπιστώνει ότι :

- Ο ..... δεν έχει δηλώσει στις καταστάσεις ΜΥΦ εξόδων (προμηθευτών) τον ..... με ΑΦΜ .....
- Ο ..... δεν έχει δηλώσει στις καταστάσεις ΜΥΦ εσόδων (πελατών) τον .....
- Ο ....., έχει υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος με μηδενικά ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Ο ..... έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις με μηδενικές εκροές, για το φορολογικό έτος 2016.
- Ο ..... δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη και δεν είχε αγορές σχετικές με το μηχάνημα έργου, όπως για παράδειγμα, καύσιμα απαραίτητα για τη λειτουργία του μηχανήματος (πετρέλαιο).
- Το ανωτέρω συμφωνητικό έχει καταχωρηθεί στην αρ. ....../25-01-2016 δήλωση κατάστασης συμφωνητικών (ΔΟΥ Φλώρινας) με ποσό συμφωνητικού 300,00 ευρώ, αντί του συνολικού ποσού που αντιστοιχεί σε 13 μήνες, δηλ. 3.900,00 ευρώ. ...»

**Επειδή**, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.( ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

**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, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για την προσφεύγουσα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της για εσφαμμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή**, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 01.12.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «.....», και ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των υπ' αριθ. ....../2022 και ....../2022 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

- Η υπ' αριθ. ....../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη		2.757.672,81	2.762.722,06	2.762.722,06	5.049,25
Ή ζημιά					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	262.654,57	261.190,28	261.190,28	1.464,29
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου		266.117,72	266.117,72	266.117,72	
Τέλος επιτηδεύματος		2.600,00	2.600,00	2.600,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης					
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>		<b>6.063,15</b>	<b>7.527,44</b>	<b>7.527,44</b>	<b>1.464,29</b>

- Η υπ' αριθ. ....../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	17.510.393,67	17.510.393,67	17.510.393,67	
Αξία φορολογητέων εισροών	12.139.846,71	12.134.797,46	12.134.797,46	5.049,25
Φόρος εκροών	4.101.401,16	4.101.401,16	4.101.401,16	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.102.042,95	4.100.881,62	4.100.881,62	1.161,33
Πιστωτικό υπόλοιπο	641,79	641,79	641,79	
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.161,33	1.161,33	1.161,33
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		580,67	580,67	580,67
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>1.742,00</b>	<b>1.742,00</b>	<b>1.742,00</b>
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>641,79</b>	<b>641,79</b>	<b>641,79</b>	

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

## **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.