



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/5/2023

Αριθμός απόφασης: 1401

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-mail : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

### 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. (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) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

**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.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ..... Αττικής, επί της οδού ....., αριθμός ....., κατά της με αριθμό ...../30-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**6.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με

ημερομηνία θεώρησης 30.12.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 του 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής και τα συνημμένα στην ανωτέρω έκθεση ως αναπόσπαστο μέρος με αριθ. πρωτ. ....../03-02-2022 και ....../1210-2022 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με συνημμένα τα από 12/10/2021 και 21409/2022 Πληροφοριακά Δελτία αντίστοιχα και τις από 23.9.2021 και από 11.4.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., 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. ....../30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.847,94 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.923,97 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 8.771,91 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο ως εκπεστέων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα και της προσθήκης στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικού ποσού 50.165,62, που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος, εκδόσεως των επιχειρήσεων ..... Α.Ε., με ΑΦΜ ..... και ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ ....., ως κάτωθι:

α) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.165,00 € εκδόσεως της επιχείρησης ..... Α.Ε., με ΑΦΜ ..... και

β) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.000,00 € εκδόσεως της επιχείρησης ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ, με ΑΦΜ .....

Η ως άνω προβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 30.12.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 του 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. ....../16-11-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ιδίου ΕΛ.ΚΕ.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν:

α) το με αριθ. πρωτ. υπ' αριθ. πρωτ. ....../03-02-2022 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 23.9.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 για την επιχείρηση: «..... Α.Ε., με ΑΦΜ ..... , σύμφωνα με την οποία κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2016-2018, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε τρεις χιλιάδες ενενήντα (3.090) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89 € και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2016, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.165,00 €.

β) το υπ' αριθ. πρωτ. ....../12-10-2022 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 11.4.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 για την επιχείρηση: «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ, με ΑΦΜ ..... ,σύμφωνα με την οποία, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2016-2018, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε (315) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.619.706,10 € και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2016, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.000,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αυθαίρετο - Αναπιολόγητο και μη Νόμιμο της Κρίσεως της από 30-12-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής Αρχής - Παράνομη και Εσφαμμένη έκδοση των οικείων πράξεων καταλογισμού φόρου.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της από 30-12-2022 έκθεσης ελέγχου, η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό σε βάρος του των επίμαχων ποσών φόρου βασιζόμενη αποκλειστικά και μόνο στο περιεχόμενο των Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφορικά με την εικονικότητα των συναλλαγών των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών, ήτοι της εταιρείας με την επωνυμία "..... Α.Ε.» και της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», χωρίς ουδόλως να εξετάσει αν οι μεταξύ αυτών και της εταιρείας του ιδίου συναλλαγές πράγματι έλαβαν χώρα και χωρίς να αξιολογήσει το σύνολο των προσκομισθέντων από πλευράς του στοιχείων, από τα οποία αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο ακέραιο και ούτως ο ίδιος τελούσε, σε κάθε περίπτωση, σε καλή πίστη ως προς τις εκδότριες των επίμαχων τιμολογίων, εταιρείες», επικαλούμενος δηλαδή πραγματοποίηση των συναλλαγών και καλή του πίστη, καθώς και το αναπιολόγητο, άλλως πλημμελώς αιτιολογημένο πόρισμα της Φορολογικής αρχής.

2. Πλημμελής τήρηση του Δικαιώματος της Προηγούμενης Ακρόασης κατ' αρ. 20 Συντάγματος - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της Διαδικασίας. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του παραβιάστηκε, διότι τούτο τηρήθηκε τύποις και όχι κατ' ουσίαν, δεδομένου ότι, η φορολογική αρχή όχι μόνο δεν έλαβε υπόψη της τους ισχυρισμούς του κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, αλλά δεν εισήλθε καν στη διαδικασία εξέτασης αυτών και αιτιολογημένης απόρριψής τους.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

**Επειδή** στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«...**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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

**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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, 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 πραγματοποίησής 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, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:**

«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 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

**Επειδή**, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται

από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή** από 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 το με αριθ. πρωτ. υπ' αριθ. πρωτ. ....../03-02-2022 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 23.9.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 για την επιχείρηση: «..... Α.Ε., με ΑΦΜ ....., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2016-2018, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε τρεις χιλιάδες ενενήντα (3.090) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89 € και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2016, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.165,00 €.

Ειδικότερα από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι:

- η ως άνω επιχείρηση δεν λειτουργούσε στις δηλωθείσες επαγγελματικές εγκαταστάσεις,
- δεν ανταποκρίθηκε σε προσκλήσεις για διάθεση στον έλεγχο των λογιστικών της αρχείων,
- ανυπαρξία των αγορών και του προσωπικού της σε σχέση με τον πολύ μεγάλο όγκο πωλήσεων.

**Επειδή**, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ....-2022 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 11.4.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 για την επιχείρηση: «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ,, με ΑΦΜ ....., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2016-2018, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε (315) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.619.706,10 € και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2016, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.000,00 €.

Ειδικότερα από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι :

- η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα, ούτε και οι περίοικοι και ο θυρωρός της πολυκατοικίας γνώριζαν την ύπαρξή της,
- δεν απασχολούσε προσωπικό,
- οι φερόμενες αγορές της προέρχονταν από ένα μόνο προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της Υπηρεσίας.
- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων φορολογικών ετών δηλώνει ποσά που δεν προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών ( ΜΥΦ) τόσο της ίδιας, όσο και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων.

**Επειδή** από το 3ο ΕΛ.ΚΕ. συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. ....../06-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4987/2022, και οι Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2016, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει τις απόψεις του

επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, στο οποίο απάντησε με το με αρ. πρωτ. ....../20-12-2022 έγγραφο.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, ο κρινόμενος έλεγχος που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος από το 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έλαβε υπόψη του αφενός τα ως άνω Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Απικής και τις συνημμένες σε αυτά εκθέσεις ελέγχου για τις εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, ήτοι: α) την από 23.9.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 για την επιχείρηση: «..... Α.Ε., με ΑΦΜ ..... και β) την από 11.4.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 για την επιχείρηση: «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ, με ΑΦΜ ....., αφετέρου τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, καθώς και τις διατυπωθείσες απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../20-12-2022 υπόμνημα του.

**Επειδή** η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι οι εκδότριες των τιμολογίων είναι εταιρείες φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες (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) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.: «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 φόρου.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων, ως λήπτης στοιχείων εκδοθέντων από τις ως άνω συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και των εκδοτριών εταιρειών.

**Επειδή**, στην κρινόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων, ενώ αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών επιχειρήσεων και του γεγονότος, ότι αυτές δεν είχαν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές, ο προσφεύγων εξακολουθεί από την πλευρά του να ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε συναλλαγές με τις εκδότριες, χωρίς ωστόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία (στοιχεία πληρωμών) να προκύπτει με ποιον τελικά συναλλάχθηκε ή να αποδεικνύεται επαρκώς και ασφαλώς ότι όντως οι εκδότριες επιχειρήσεις δραστηριοποιήθηκαν και συναλλάχθηκαν μαζί του και να ανατρέπεται το πόρισμα των ως άνω ελέγχων που διενεργήθηκαν.



Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ημερομηνία θεώρησης 30.12.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 του 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής και τα συνημμένα στην ανωτέρω έκθεση ως αναπόσπαστο μέρος με αριθ. πρωτ. ....../03-02-2022 και ....../1210-2022 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με συνημμένα τα από 12/10/2021 και ....../2022 Δελτία πληροφοριών και τις από 23.9.2021 και από 11.4.2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/2014 αντίστοιχα, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. .... και την επικύρωση της υπ' αριθ. ....../30-12-2022 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

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

**Φορολογικό έτος 2016**

**Φορολογία Εισοδήματος**

Ως η υπ' αριθ. ....../30-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Σύνολο προς καταβολή: 8.771,91 ευρώ

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

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

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

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

**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.