



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2779

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα  
Τηλέφωνο : 213 1312 413  
E-mail : ded.ath@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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 **12/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ....., κατά των υπ' αριθμ.:

- ...../2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φορολογικού έτους 2018,
- ...../2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. .... /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 503.763,99 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 251.882,00 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 108.789,49 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **864.435,48 €**.

Με την υπ' αριθμ. .... /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 322.775,82 € πλέον προστίμου άρθ. 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 161.387,91 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **484.163,73 €**, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 11.544,88 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 15/05/2024 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ..... /15-02-2024 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Σύμφωνα με τις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η με αριθμό ID ..... /2024 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν. 4987/2022 της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, το πόρισμα της οποίας ήταν ότι η επιχείρηση ....., με Α.Φ.Μ. .... «το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε συνολικά εκατόν έντεκα (111) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.483.029,21 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 355.927,01, ήτοι συνολικής αξίας 1.838.956,22 ευρώ».

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν στοιχεία της ανωτέρω εκδότριας επιχείρησης ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2018 και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.327.432,56 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 318.583,81 €. Στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προσκομίστηκαν **μόνο** τα τρία (3) εκ των εν λόγω τιμολογίων, τα οποία και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμόν ..... /11-03-2024 Έκθεση Κατάσχεσης και τα οποία αφορούν σε ..... χωρίς να μνημονεύεται η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης της ποσότητας και η τιμή ανά μονάδα.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, κατόπιν προσκόμισης από τον προσφεύγοντα των τηρηθέντων βιβλίων και λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, έκρινε ότι δε στοιχειοθετείται καλή πίστη εκ μέρους του προσφεύγοντος. Ως αποτέλεσμα αυτού:

- δεν αναγνώρισε την έκπτωση των σχετικών δαπανών για σκοπούς εισοδήματος (ποσό **1.327.432,56 €** που είχε εκπεστεί) επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και

- δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των σχετικών δαπανών (ποσό 318.583,84 €) επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:  
**1ος λόγος:** Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικής, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

**2ος λόγος:** Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου.

**Επειδή** βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στην προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος ....., με Α.Φ.Μ. ...., κρίθηκε ότι πρόκειται για μια επιχείρηση που δεν ήταν σε θέση να παρέχει τις υπηρεσίες και τα αγαθά που αναγράφονται στα εκδιδόμενα από αυτήν φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα:

- Ακαταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων: Δηλώνει ως έδρα την ..... (.....) στο ..... Δεν εμφανίζεται ως μισθωτής του ακινήτου, όπως προέκυψε από το έντυπο Ε2 του ιδιοκτήτη του ακινήτου κ. .... Από το περιεχόμενο του με α/α καταχ. ..../2013 Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ συμφωνητικού μίσθωσης προκύπτει ότι το μίσθιο χωρητικότητας 24 τ.μ. μισθώθηκε την 25/07/2013 και λειτούργησε αποκλειστικά ως κατάστημα διάθεσης προϊόντων ζαχαροπλαστικής και αρτοποιίας και όλων γενικώς των συναφών προϊόντων. Οι συγκεκριμένες εγκαταστάσεις περιορισμένης χωρητικότητας, δεδομένου ότι δε διαθέτουν πρόσβαση σε δρόμο αλλά πρόσοψη σε πεζόδρομο και συγκεκριμένα στην Πλατεία Λιονταριών, δε θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως επαγγελματική εγκατάσταση των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που προστέθηκαν ως ΚΑΔ σε δεύτερο χρόνο στις 15/11/2017 και 01/03/2018 (.....). Επιπλέον, ουδέποτε δηλώθηκε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, υποκατάστημα, αποθηκευτικός χώρος ιδιόκτητος ή μισθωμένος.
- Ανυπαρξία μεταφορικών μέσων: Ουδέποτε είχε υπό την κατοχή και κυριότητά της ΦΙΧ ή έστω ΙΧ, το οποίο θα ήταν απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για την μεταφορά των προϊόντων όσο και των υλικών. Ουδέποτε προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης ΦΙΧ ή άλλα έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι έγινε χρήση τους για τους σκοπούς της επιχείρησης (φόρτωση υλικών).
- Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών: Από τις καταστάσεις του υπ' αριθμόν ...../02-04-2021 εγγράφου του Α' τοπικού υποκαταστήματος Μισθωτών Ηρακλείου Κρήτης για το διάστημα 2017-2019, προέκυψε ότι η εταιρεία λειτούργησε μόνο ως πιτσαρία επί της πλατείας ..... στο ..... κατά τις περιόδους από τον 01/2016 έως τον 01/2017, γεγονός που συμπίπτει χρονικά με τη μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων της. Δεδομένου ότι το αιτηθέν χρονικό διάστημα περιελάμβανε και το φορολογικό έτος 2019 οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία δεν προέβη σε εκ νέου ασφάλιση προσωπικού από τον 01/2017 έως και το 2019.
- Ανυπαρξία σχετικών και κατάλληλων α' υλών: Από έλεγχο στις δραστηριότητες των προμηθευτών της διαπιστώθηκε ότι έχουν αντικείμενο εργασιών εστιατόρια, supermarket, εμπόριο κρεάτων, υγραέρια, κατεψυγμένα προϊόντα, είδη ζαχαροπλαστικής.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι σε κάθε περίπτωση πραγματικές, ότι ο ίδιος ήταν σε κάθε περίπτωση καλόπιστος καθώς είχε επαφή με τον κ. ...., με Α.Φ.Μ. ...., τον οποίο δικαιολογημένα θεωρούσε ως νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας ....., με Α.Φ.Μ. .... και οι εξοφλήσεις των τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν με τραπεζικά μέσα (επιταγές) εκδόσεως της εταιρείας .....-πελάτη του ιδίου του προσφεύγοντος.

**Επειδή** ωστόσο, ασχέτως της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, κρίσιμο στοιχείο για την έκπτωση των σχετικών ποσών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., είναι η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 του Ν. 4172/2013, 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000 και τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1071/2015 και 1097/2016. Αυτό σημαίνει ότι, σε μία θεωρητική περίπτωση, μπορεί κάποιες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί, αλλά η λήπτρια επιχείρηση να μη δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες, εφόσον **γνωρίζει** ότι ο πραγματικός πάροχος των υπηρεσιών/πωλητής των αγαθών είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** παράλληλα, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 77 του ν. 5104/2024) «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** στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ (σελ. 14-17):

- ο προσφεύγων **ανταποκρίθηκε μόνο μερικώς** στην υπ' αριθμόν ...../09-02-2024 Πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των λογιστικών του αρχείων, καθώς δεν προσκόμισε το σύνολο των είκοσι τριών (23) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας ....., με Α.Φ.Μ. ...., αλλά μόνο τρία (3) εξ αυτών,
- από την επισκόπηση των ανωτέρω παραστατικών διαπιστώθηκε ότι αφορούν σε κατεργασμένη-επεξεργασμένη πέτρα, **χωρίς να μνημονεύεται η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης της ποσότητας και η τιμή ανά μονάδα,**
- ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως της εταιρείας ....., με Α.Φ.Μ. .... **χωρίς ημερομηνία έκδοσης**, οι οποίες βρέθηκαν **παραποιημένες**, δεδομένου ότι έχουν εκδοθεί σε αντίγραφο ενός φύλλου στελέχους που φέρει τη σφραγίδα της ως φωτοτυπία και όχι ως πρωτότυπη. Επάνω στο αντίγραφο του φύλλου αυτού έχουν συμπληρωθεί σε μεταγενέστερο χρόνο οι αριθμοί επιταγών της ..... καθώς και τα ποσά αυτών χωρίς να έχει υπολογιστεί και να αναγράφεται η συνολική αξία των εισπραχθεισών επιταγών ανά απόδειξη. Η υπογραφή του παραλαβόντος είναι πρωτότυπη και έχει λάβει χώρα επίσης σε μεταγενέστερο χρόνο (επάνω στη φωτοτυπημένη σφραγίδα του αρχικού φωτοαντιγράφου του κενού φύλλου Απόδειξης Είσπραξης), γεγονός που κατέδειξε ότι η χρήση της εταιρικής σφραγίδας είναι εικονική και ότι **υποκρύπτεται τρίτο πρόσωπο** στη συναλλαγή. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δήλωσε στον έλεγχο ότι όλες οι επιταγές εκδίδονταν και παραδίδονταν κατά την εκφόρτωση της πέτρας επί του εργοταξίου της εταιρείας ..... στη ..... στους οδηγούς των φορτηγών, οι οποίοι επανέρχονταν και παρέδιδαν στον ίδιο τις Αποδείξεις Είσπραξης (παραλαβής των επιταγών). Από την αντιπαραβολή των αναγραφόμενων επιταγών με τον λογαριασμό ..... της εταιρείας

..... στην ....., διαπιστώθηκε ότι όντως αυτός χρεώθηκε με τα επίμαχα ποσά, χωρίς ωστόσο να διαπιστωθεί η μεταφορά αυτών στον μοναδικό τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας ....., με Α.Φ.Μ. .... ή η παράδοση αυτών σε τρίτους προμηθευτές της,

- από την άρση απορρήτου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος δεν προέκυψε καμία μεταφορά-έμβασμα σε λογαριασμό της εταιρείας ..... με Α.Φ.Μ. ...., ενώ ταυτόχρονα το σύνολο των προσκομισθεισών επιταγών εκδόσεως της εταιρείας ..... (.....) **υπολείπεται** της συνολικής οφειλόμενης αξίας των τιμολογίων της πρώτης (1.408.784,63 €),
- από έλεγχο στα λογιστικά αρχεία (αναλυτικά καθολικά) της εταιρείας ..... (στα πλαίσια της υπ' αριθμόν ...../2023 εντολής ελέγχου), διεφάνη ότι οι προσκομισθείσες αποδείξεις είσπραξης είναι ανακριβείς (μη χρονική αλληλουχία ημερομηνίας έκδοσης επιταγών και αρίθμησης αποδείξεων είσπραξης).

**Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, κρίνεται πως ο προσφεύγων ήταν σε θέση να γνωρίζει ότι η εταιρεία ....., με Α.Φ.Μ. .... ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και κατά συνέπεια, ο ίδιος δεν τελούσε σε καλή πίστη.**

**Επειδή συμπερασματικά, από τη στιγμή που ο προσφεύγων δεν τελούσε σε καλή πίστη, δε δύναται να εκπέσει τα ποσά που περιλαμβάνονται στα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 22 του Ν. 4172/2013, 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000 και τις εγκυκλίουσ ΠΟΛ 1071/2015 και 1097/2016.**

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **12/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των υπ' αριθμ. ..../2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

A) ...../2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Φόρος	503.763,99
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	251.882,00
Εισφορά αλληλεγγύης	108.789,49
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>864.435,48</b>

B) ...../2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Χρεωστικό υπόλοιπο	322.775,82
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας	161.387,91

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>484.163,73</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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.