



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 24/04/2024

Αριθμ. Αποφ.: **1063**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη Λάρισα και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: α) των με αριθμ. και/**09-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018 και β) των με αριθμ. και/**09-11-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ./**09-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 2.178,50€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 1.089,25€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 3.267,75€.

Με την αριθμ./**09-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 580,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 145,00€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 725,00€.

Με την αριθμ./**09-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 1.803,91€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ύψους 901,96€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **2.705,87€**.

Με την αριθμ.**/09-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 480,00€, πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ύψους 240,00€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **720,00€**.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ.**/09-06-2020** εντολής ελέγχου. Αιτία δε του ελέγχου αποτέλεσε η από 06/03/2020 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Ε' Λάρισας, σύμφωνα με την οποία η του, με ΑΦΜ (και εν προκειμένω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων) εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και δοσοληψίες ήταν και η προσφεύγουσα εταιρία, η οποία βάσει της προαναφερόμενης έκθεσης ελέγχου έλαβε συνολικά πέντε (5) εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών φορολογικά στοιχεία από την ανύπαρκτη συναλλακτικά οντότητα, με ΑΦΜ Σημειώνεται ότι πριν από τη σύνταξη των επίμαχων από 9-11-2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και την έκδοση των προσβαλλόμενων με την υπό κρίση προσφυγή οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. εκδόθηκε το με αριθ. ...**/8-9-2023** Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους με αριθ. **/11-9-2023** και **/11-9-2023** Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος / Προστίμου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα και τους με αριθ. **/11-9-2023** και **/11-9-2023** Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα της ΔΟΥ Λάρισας, στοιχεία τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ. **/26-9-2023** (αρ. συστ. RE..... GR) συστημένη επιστολή. Επί του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. **/26-10-2023** Υπόμνημα, το οποίο αξιολογήθηκε από τον έλεγχο και εν συνεχεία, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτοί.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **/27-12-2023** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1) Αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της παράβασης της εικονικότητας. οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Εκτέλεση όλων των τεχνικών έργων που αυτά περιγράφουν. Τα τιμολόγια αποπληρώθηκαν ενώ εκκρεμεί ένα ποσό προς εξόφληση.

2) Επικουρικά τα φορολογικά στοιχεία θα έπρεπε να κριθούν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη με καλοπιστία του λήπτη.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ** δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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 νομολογία, 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, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 2115/2017, 1238/2018, 1404/2015). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο

εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ ΣΤΕ 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 4037-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, περαιτέρω, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά 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. Σύμφωνα με αυτή: «...*Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως*

εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή ακολούθως, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, 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 το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Κ.Δ.Δ. ορίζει 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 φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τέλος, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Διδικ 1995, 1027). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου της Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σελ. 319).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στις από 9-11-2023 Εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καθώς στην από 6-3-2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ και του Ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Ειδικότερα από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου όσον αφορά την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) επιχείρηση του, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή οικιστικών κτιρίων προκύπτουν τα εξής:

- Η εκδότρια δεν διαθέτει τις τεχνικές γνώσεις που απαιτούνται προκειμένου να εκτελέσει τις παρεχόμενες υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του TAXIS είχε κάνει έναρξη εργασιών την 12/06/2001 και διακοπή

εργασιών την 02/04/2005 με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες κομμωτηρίου». Η ανωτέρω δραστηριότητα υποδηλώνει το επαγγελματικό υπόβαθρο της οντότητας και ασφαλώς ουδεμία σχέση έχουν με τεχνικές — κατασκευαστικές — μηχανολογικές — ηλεκτρολογικές — υδραυλικές γνώσεις.

- Το πλήθος των υπαλλήλων — εργατών που έχει απασχολήσει το διάστημα ελέγχου (18-02-2016 έως και 30-09-2018) είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με τον τζίρο που φέρεται να έχει πραγματοποιήσει.
- Η εκδότρια φέρεται να έχει αναλάβει την πραγματοποίηση πλήθους τεχνικών έργων ως υπεργολάβος, χωρίς να έχει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, καθώς δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτή τεχνικά έργα. Επιπλέον, για την ελεγχόμενη περίοδο δε διέθετε ούτε ένα φορτηγό όχημα (αγόρασε το υπ αριθμ Φ.Ι.Χ. στις 28-12-2018 και το υπ' αριθμ Φ.Ι.Χ. στις 20-09-2019) γεγονός που δεν είναι συμβατό με το μέγεθος της και τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Η οντότητα σε κάποια συνοδευτικά διακίνησης αποθεμάτων φέρεται να έχει χρησιμοποιήσει το υπ' αριθμ. Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του συζύγου της, , το οποίο παρόλο το πολύ μικρό ωφέλιμο φορτίο του (1.300 κιλά) φέρεται να μεταφέρει τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.
- Η εκδότρια, πέραν του εμφανιζόμενου γραφείου - έδρα της, που από τον έλεγχο προέκυψε ότι βρίσκεται στην οδό, δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της αποθηκευτικό ή άλλο χώρο, καθόσον δεν υπέβαλε ποτέ στο αρμόδιο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ., σχετική δήλωση μεταβολών, καθιστώντας προφανές ότι δεν διέθετε τις εγκαταστάσεις που απαιτούνταν για να αποθηκεύει τον τεράστιο όγκο εμπορευμάτων που φέρεται να διέθεσε στην αγορά. Χαρακτηριστικό επίσης είναι το γεγονός ότι για την περίοδο από ενάρξεως (18-02-2016) έως και 07-12-2017, δηλαδή για σχεδόν δύο (2) ολόκληρα χρόνια (2016 και 2017), η έδρα της οντότητας ήταν στην οδό στη Λάρισα, που όπως προκύπτει από τις φορολογικές δηλώσεις της ελεγχόμενης ήταν (και είναι) η οικία της. Παρόλα αυτά, για τα δύο αυτά χρόνια ο τζίρος της οντότητας φέρεται να είναι κοντά στα επτά (7) εκατομμύρια ευρώ .
- Η εκδότρια φέρεται να παρείχε υπηρεσίες σε ένα τεράστιο εύρος τόσο γεωγραφικά, χωρίς να βρεθούν έξοδα κίνησης (βενζίνες, διόδια, κ.λ.π.), ούτε εισιτήρια μεταφορικών μέσων (τρένων, λεωφορείων, πλοίων, αεροπλάνων κ.λ.π.), όσο και σε είδος υπηρεσιών και επιπλέον να πουλάει μια ευρεία γκάμα ειδών.
- Επιπλέον, υπάρχει πλήθος τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με αόριστες περιγραφές, χωρίς να αναφέρεται ο τόπος παροχής της υπηρεσίας και χωρίς να υπάρχει κατατεθειμένο συμφωνητικό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..
- Παρατηρείται επίσης το φαινόμενο το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας να συναρτάται άμεσα με αυτό της δραστηριότητας του λήπτη, π.χ. σε επιχείρηση που τοποθετεί ανελκυστήρες το τιμολόγιο

αναφέρεται σε υπηρεσία σχετιζόμενη με ανελκυστήρες, σε επιχείρηση που ασχολείται με πυρασφάλεια το τιμολόγιο αναφέρεται σε υπηρεσία τοποθέτησης ή/και συντήρησης συστημάτων πυρασφάλειας κ.ο.κ.. Αυτό συμβαίνει προκειμένου οι λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων να προσδώσουν αληθοφάνεια σε αυτά. Από την άλλη όμως, για την παροχή υπηρεσιών αυτού του εύρους θα απαιτούνταν από την ελεγχόμενη οντότητα η πρόσληψη πλήθους επιστημόνων και τεχνικών πολλών διαφορετικών ειδικοτήτων, πράγμα το οποίο δεν συνέβη.

- Περαιτέρω, η εκδότρια, σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, φέρεται να έχει πουλήσει τεράστιο όγκο ειδών, τόσο από άποψη ποσότητας, όσο και ποικιλίας.
- Από το υλικό που συγκέντρωσε ο έλεγχος βρέθηκαν απειροελάχιστα (και σε πλήθος και σε αξία) φορολογικά στοιχεία προμηθευτών της προσφεύγουσας, από τους οποίους να έχει αγοράσει κάποια από τα ανωτέρω είδη. Κύριος προμηθευτής της εκδότριας ήταν ο του με Α.Φ.Μ., για τον οποίο όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς αυτήν έχουν αποδειχθεί εικονικά.
- Και στην πώληση ειδών (όπως και στην παροχή υπηρεσιών) της εκδότριας παρατηρείται το φαινόμενο το πωλούμενο είδος να συναρτάται άμεσα με αυτό της δραστηριότητας του λήπτη, π.χ. σε εταιρεία που πουλάει συστήματα θέρμανσης το τιμολόγιο αναφέρεται σε πώληση λεβητών αερίου, σε επιχείρηση που ασχολείται με κατασκευές το τιμολόγιο αναφέρεται σε πώληση οικοδομικού σιδήρου κ.ο.κ.. Αυτό συμβαίνει προκειμένου οι λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων να προσδώσουν αληθοφάνεια σε αυτά. Από την άλλη όμως, για την πώληση ειδών αυτού του εύρους θα απαιτούνταν από την ελεγχόμενη οντότητα κατάλληλες εγκαταστάσεις και υλικοτεχνική υποδομή, καθώς και αγορές των αντίστοιχων ειδών, πράγμα το οποίο σε καμία περίπτωση δεν συνέβη.
- Από μία πρώτη εξέταση, διαπιστώθηκε ότι όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια της εκδότριας φαίνεται να έχουν διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα ανά λήπτρια επιχείρηση. Ο έλεγχος πιθανολογεί ότι αυτό συμβαίνει, διότι τα τιμολόγια συμπληρώνονταν από τους ίδιους τους λήπτες σύμφωνα με τις ανάγκες τους.
- Πολλά εκδοθέντα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά γεγονός που από μόνο του είναι ισχυρότατη ένδειξη διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπέζης, από την έρευνα προέκυψε ότι η εκδότρια σε συνεργασία με τις λήπτριες επιχειρήσεις, καθώς και μία πλειάδα τρίτων ατόμων, χρησιμοποιούσε ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης των χρημάτων που είχε σκοπό αφενός, να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση η ελεγχόμενη να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε κρατώντας την αντίστοιχη προμήθεια της. Στις περισσότερες περιπτώσεις, διαπιστώθηκε να παρακρατείται από την κάποιο ποσό και το υπόλοιπο ποσό της "κατάθεσης" να επιστρέφεται στον πελάτη, στοιχείο που

συνάδει με εικονική εξόφληση συναλλαγών και καταβολή αμοιβής στον εκδότη των εικονικών στοιχείων, ίση συνήθως με το ποσό του Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων. Σε κάποιες περιπτώσεις προέκυψε ότι οι λήπτες κατέθεταν τα χρήματα στο λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας και στη συνέχεια η ίδια τα επέστρεφε πίσω σε τραπεζικούς λογαριασμούς δικούς τους ή συγγενικών τους προσώπων.

- Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν σε λήπτριες επιχειρήσεις διαπιστώθηκε ότι κάποιες από αυτές προέβησαν σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και Εισοδήματος, αφαιρώντας ουσιαστικά από τα λογιστικά τους βιβλία όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της Η ενέργεια τους αυτή θεωρείται έμμεση παραδοχή περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση της δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα εμπορεύματα ή να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αλλά ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ δε των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από αυτήν ήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Στο σημείο δε τούτο, πρέπει να σημειωθεί ότι η με αριθμ. πρωτ. /6-11-2020 ενδικοφανής προσφυγή της κατά των καταλογιστικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων που εκδόθηκαν εις βάρος της από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας με αφορμή την από 6-3-2020 Έκθεση Ελέγχου Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας απορρίφθηκε με τη με αριθμ. /8-3-2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία διατυπώθηκε εκ νέου η κρίση περί της εικονικότητας των τιμολογίων που εξέδωσε η ως άνω Επιπλέον η με αριθμ. κατάθ. ΠΡ../10-6-2021 προσφυγή της κατά της προαναφερόμενης απόφασης της ΔΕΔ, ομοίως απορρίφθηκε με την με αριθμ. /2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας (Τμήμα Β' Τριμελές- Διαδικασία διαφορών ουσίας), από το αρχείο δε, της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει περαιτέρω η άσκηση κάποιου ένδικου μέσου κατά της ως άνω δικαστικής απόφασης.

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε από την, με ΑΦΜ τα κάτωθι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών φορολογικά στοιχεία:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

	<u>ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ/ Α.Φ.Μ.</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<u>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ -ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>
1	ΤΠΥ		1.612,09	387 91	2.000,00	-ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΣΤΡΩΣΙ-ΙΣ ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ ΠΛΑΚΙΔΙΩΝ
2	ΤΠΥ		1.900,00	456,00	2.356 00	-ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ Η/Μ. -ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΛΑΙΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΥ

3	ΤΠΥ		3.000,00	720,00	3.720,00	-ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΕΤΑΛΛΙΚΗΣ ΕΞΕΔΡΑΣ ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΝ. ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΛΙΜΑΤΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ
4	ΤΠΥ		1.000,00	240,00	1.240,00	-ΞΥΛΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΓΡΑΦΕΙΩΝ
		ΣΥΝΟΛΟ	7.512,09	1.803,91	9.316,00	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

	<u>ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<u>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>
1	ΤΠΥ		2.000,00	480,00	2.480,00	-ΜΕΤΑΛΛΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ
		ΣΥΝΟΛΟ	2.000,00	480,00	2.480,00	

Επειδή, σύμφωνα με τις ελεγκτικές ενέργειες της Δ.Ο.Υ. Λάρισας:

α) Τα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ) βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, στους αντίστοιχους μήνες του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017 στη στήλη «Λήψη Υπηρεσιών Εσωτ. 24%» και του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018, στη στήλη «Λοιπά Διάφορα Έξοδα 24%». Κατ' επέκταση έχουν συμπεριληφθεί στους σχετικούς κωδικούς των εξόδων των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος που υποβλήθηκαν για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (αρχικών και τροποποιητικών) με αποτέλεσμα την μείωση του καθαρού φορολογητέου κέρδους κατά την καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ανά έτος. Ομοίως έχουν συμπεριληφθεί στις φορολογητέες 12

εισροές με δικαίωμα έκπτωσης (αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας) των δηλώσεων Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν για το 2ο, 3ο και 4ο τρίμηνο του φορολογικού έτους 2017 και το 2ο τρίμηνο του φορολογικού έτους 2018, με αποτέλεσμα την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσών 1.803,91€ στο 2017 και 480,00€ στο 2018. Επιπλέον τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν κανονικά καταχωρημένα στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις των Εξόδων (Εγκεκριμένες Εγγραφές - Μ.Υ.Φ.) που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρία.

β) Όπως προκύπτει από την από 6-3-2020 και με αριθ.αναφοράς/...../2018 Έκθεση Ελέγχου της Υποδ/σης Ε' Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....», ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε πραγματοποίησε πραγματικές συναλλαγές.

γ) Η εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις, ούτε να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται σε αυτά κατά το χρόνο έκδοσης τους. Σημειώνεται ότι η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της ήταν από την επιχείρηση «.....», που όπως αποδείχθηκε από διενεργούμενο έλεγχο σε αυτόν, ήταν στο σύνολό τους εικονικά. Δεν διέθετε τεχνικές γνώσεις, εργατικό προσωπικό, εγκαταστάσεις, μεταφορικά μέσα, υλικοτεχνική υποδομή ούτε την εν γένει οργάνωση που απαιτείται προκειμένου να

παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια και που εκτείνονται σε ένα τεράστιο εύρος τόσο σε είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, όσο και γεωγραφικά.

δ) οι εργασίες, όπως αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι γενικές και αόριστες και δεν παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση της κάθε υποτιθέμενης συναλλαγής. Δεν περιγράφονται σε αυτά οι ακριβείς ποσότητες των υλικών που απαιτήθηκαν, η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ο τόπος που έγιναν οι εργασίες, τα πρόσωπα που τις εκτέλεσαν, ο τρόπος μεταφοράς των υλικών κλπ., ούτε προκύπτουν οι ενδείξεις αυτές από άλλα έγγραφα στα οποία να παραπέμπουν τα εν λόγω τιμολόγια. Δεν περιέχουν το προβλεπόμενο υποχρεωτικό περιεχόμενο σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των παρ. 5 & 7 του άρθρου 5 και της παρ. 1 στ' του άρθρου 9 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθιστώντας αδύνατη την οποιαδήποτε επαλήθευση της κάθε συναλλαγής από τον παρόντα έλεγχο.

ε) Επισημαίνεται ότι η έδρα της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας, η οποία κατά την περίοδο 01/01/2017-30/04/2017 ευρισκόταν στον πέμπτο (5^ο) όροφο οικοδομής επί της οδού στη Λάρισα, ενώ κατά την περίοδο 01/05/2017-31/12/2018 βρισκόταν στον δεύτερο (2^ο) όροφο οικοδομής επί της οδού αρ. .. στη Λάρισα, είναι και η έδρα της ατομικής επιχείρησης του διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας, με Α.Φ.Μ.και με παρεμφερές αντικείμενο εργασιών, που κατά την ίδια ελεγχόμενη φορολογική περίοδο έλαβε ομοίως εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» για υποτιθέμενες εργασίες όμοιες με αυτές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (εργασίες πλακιδίων, εργασίες συντήρησης Ι-Ι/Μ εξοπλισμού). Το γεγονός αυτό καθιστά ακόμα πιο δυσχερή την επαλήθευση της κάθε συναλλαγής, αφού δεν προκύπτει από την περιγραφή ή από κάποιο άλλο σχετικό έγγραφο, ο πραγματικός τόπος της λήψης των υπηρεσιών και το ποια από τις δύο επιχειρήσεις αφορά η δαπάνη.

στ) Όσον αφορά την εξόφληση των υποτιθέμενων συναλλαγών, από την επεξεργασία των εν λόγω τραπεζικών κινήσεων προκύπτει ότι α) μέρος μόνο της αξίας των συναλλαγών έχει εξοφληθεί, αφού από τις συνολικές συναλλαγές που ανέρχονται σε 11.796,00€ φέρεται να έχει γίνει η εξόφληση ύψους μόνο 3.750,00€ και β) το ποσό των 1.750,00€ κατατέθηκε αρκετό διάστημα μετά την πρώτη εξόφληση, ήτοι στις 18/02/2019 και μετά την έναρξη του ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στις 23/10/2018 στην επιχείρηση «.....» (τακτική που ακολουθήθηκε και από άλλες επιχειρήσεις υποτιθέμενους πελάτες της). Σύμφωνα εξάλλου με τα όσα αναφέρονται στο ως άνω κεφάλαιο 5 σχετικά με τις εξοφλήσεις των συναλλαγών, και που αναλυτικά περιγράφονται στην από 06/03/2020 Έκθεση Ελέγχου της Υποδ/νσης Ε' Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ακόμα και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τράπεζας, από την έρευνα προέκυψε ότι ηστις περισσότερες περιπτώσεις παρακρατούσε ένα ποσό ως αμοιβή ίση συνήθως με το ποσό του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων και το υπόλοιπο το επέστρεφε στον πελάτη, στοιχείο που συνάδει με εικονική εξόφληση συναλλαγών, ενώ σε συνεργασία με τις λήπτριες επιχειρήσεις καθώς και μία πλειάδα τρίτων ατόμων, χρησιμοποιούσε ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης των χρημάτων που

είχε σκοπό αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, ορθά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, αφού συνεκτίμησε και αξιολόγησε τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της από 06/03/2020 και με αριθμό αναφοράς 1171/168633/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ. της Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα εταιρία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ», με Α.Φ.Μ., ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, και κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 ένα (1) φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς το σύνολο των συναλλαγών, εκδόσεως της με Α.Φ.Μ.κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4987/2022-Κ.Φ.Δ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του Ν.4987/2022-Κ.Φ.Δ. και των άρθρων και 15 παρ.2 του Ν.4308/2014-Ε.Λ.Π., με σκοπό τη μείωση του καθαρού κέρδους της, αλλά και την επιπλέον έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών της από το Φ.Π.Α των εκροών της με συνέπεια τη μείωση του αναλογούντος οφειλόμενου Φ.Π.Α.

Επειδή, άλλωστε, η εικονικότητα των συναλλαγών για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018, έχει ήδη κριθεί αδιαμφισβήτητα, καθώς με τη με αριθμ./2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας (Τμήμα Β' Τριμελές, Διαδικασία διαφορών ουσίας) απορρίφθηκε η προσφυγή τηςκατά της με αριθμ./8-3-2021 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, δεδομένο απαραίτητο για να εξεταστεί περαιτέρω ενδεχόμενη καλοπιστία της ως λήπτρια εικονικών στοιχείων, οι σχετικοί ισχυρισμοί περί εικονικότητας των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και περί καλοπιστίας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 27-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....**ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθμ./**09-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **3.267,75€** (φόρος : 2.178,50€ + πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ : 1.089,25€).

Επί της υπ' αριθμ./**09-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **725,00€** (φόρος : 580,00€ + πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ : 145,00€).

Επί της υπ' αριθμ./**09-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, συνολικό ποσό φόρου για καταβολή : **2.705,87€** (φόρος : 1.803,91€ + πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ : 901,96€).

Επί της υπ' αριθμ./**09-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, συνολικό ποσό φόρου για καταβολή : **720,00€** (φόρος : 480,00€ + πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 240,00€).

Επί των οφειλόμενων φόρων, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.