



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02-04-2025

Αριθμός απόφασης: 913

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/Τ. Β΄ /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/Τ. Β΄ /27-04-2017).
- δ. της με αριθμό 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 δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ. Β΄ /25-11-2022).

2) Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3) Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/Τ. Β΄ /01-09-2016).

4) Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη, οδός και αρ. Τ.Κ., κατά των με αριθμούς/14-11-2024 και/14-11-2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα, καθώς και των με αριθμούς/14-11-2024 και/14-11-2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και από 01-01-2019 έως 31-12-2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5) Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

- 6) Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
- 7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/14-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου 36.478,13€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 18.239,07€ και συνολικά **54.717,20€**.
- Με τη με αριθμό/14-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου 33.364,24€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 16.682,12€ και συνολικά **50.046,36€**.
- Με τη με αριθμό/14-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου από **01-01-2018** έως **31-12-2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 42.105,45€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 21.052,73€ και συνολικά **63.158,18€**.
- Με τη με αριθμό/14-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου από **01-01-2019** έως **31-12-2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 35.160,00€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 17.580,00€ και συνολικά **52.740,00€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 14-11-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμό/20-08-2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για την εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τις φορολογικές περιόδους από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και από 01-01-2019 έως 31-12-2019, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2024 (το οποίο διαβιβάστηκε στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχόμενου/09-02-2024) δελτίου πληροφοριών της Έ Υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένη τη σχετική Έκθεση Ελέγχου - Έρευνας Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4987/2022 για την εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, με δραστηριότητα το «.....» και έδρα στην επί της οδού αρ., τ.κ.

....., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία βρίσκεται μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, έλεγχος από τον οποίο διαπιστώθηκε η λήψη από την τελευταία: α) έξι (6) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 211.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 50.760,00€ για το φορολογικό έτος 2018 και β) τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 146.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 35.160,00€ για το φορολογικό έτος 2019, εκδόσεως της ανωτέρω οντότητας, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Εν συνεχεία, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/3-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι σχετικοί Προσωρινοί Προσδιορισμοί φόρων και προστίμων της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, πλην όμως, αν και παρήλθε η προθεσμία των είκοσι (20) ημερών, η προσφεύγουσα δεν απάντησε. Κατόπιν αυτών, η ελέγχουσα φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις με ημερομηνία θεώρησης 14-11-2024 συνημμένες σε αυτές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Παραβίαση της αρχής της αιτιολογίας - Ασάφεια και αοριστία της έκθεσης ελέγχου.
- ✓ Υπαρκτό της συναλλαγής - Έλλειψη εικονικότητας των τιμολογίων.
- ✓ Καλοπιστία του λήπτη - Αντιστροφή βάρους απόδειξης.
- ✓ Παραβίαση διάταξης νόμου - Αοριστία έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4987/2022 (ήδη άρθρου 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

«β... 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. 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, να 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 να 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).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 116/2013 απόφαση του ΣΤΕ:

«... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ:

«... 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 τη με αριθμό 1238/2018 απόφαση του ΣΤΕ 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, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Ν. 5104/2024 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», με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ίδιου Κώδικα ότι: «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 του φόρου» και με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ίδιου Κώδικα ότι: «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.».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η εκδótρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2018, ήταν φορολογικώς υπαρκτό, άλλα συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι όλα τα στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί, όπως αυτό προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της. Ειδικότερα, εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις κατά το φορολογικό έτος 2018 εκατόν ενενήντα τρία (193) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.397.421,28€ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 308.377,57€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 διακόσια είκοσι πέντε (225) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.558.549,01€ πλέον Φ.Π.Α. 592.975,18€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 έξι (6) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 211.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 50.760,00€ και κατά το φορολογικό έτος 2019 τέσσερα (4) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 146.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.160,00€.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό/22-01-2024 (Δ.Ο.Υ. Λαμίας/09-02-2024) δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου Ν. 4308/2014, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 14-11-2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα

έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής, η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών «.....», και έδρα επί της οδού αρ., στην, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, για τους κάτωθι λόγους:

- 1) Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της, ούτε παρείχε οποιαδήποτε άλλη πληροφορία.
- 2) Δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις ιδιόκτητες ή μισθωμένες για την άσκηση της δραστηριότητάς της, ει μη μόνον δήλωνε ως έδρα της το ακίνητο επί της οδού στην Καρδίτσα, του οποίου ο ωφέλιμος χώρος ήταν 15 τ.μ., ποτέ δεν ηλεκτροδοτήθηκε ούτε υδροδοτήθηκε και στο χώρο αυτό και συνεπώς ήταν αδύνατο να ασκηθεί η οικονομική δραστηριότητα που αναφέρεται στο αντικείμενο εργασιών της και ιδίως τόσο μεγάλης έκτασης, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα τιμολόγιά της.
- 3) Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που αναγράφονται στα παραστατικά που έχει εκδώσει, καθότι δεν διέθετε μηχανήματα έργου, εκτός από ένα φορτωτή που κατείχε για τρεις μόνο ημέρες.
- 4) Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, εκτός από ένα ΦΙΧ που κατείχε για χρονικό διάστημα πέντε (5) μηνών απαραίτητο για την άσκηση της δραστηριότητάς της και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τέτοιο τζίρο με τη χρήση ενός μόνο ΦΙΧ, ούτε προσκόμισε κάποιο μισθωτήριο για τη μίσθωση αυτοκινήτου ή άλλου μεταφορικού μέσου.
- 5) Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό που είναι απαραίτητο για την ανάληψη τεχνικών έργων, όπως περιγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά που προσκόμισαν οι λήπτες των τιμολογίων.
- 6) Δεν πραγματοποίησε αγορές οχημάτων και άλλων εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε σε πελάτες της, καθόσον δεν διέθετε εκθεσιακούς χώρους, κ.λπ..
- 7) Εκδίδει τιμολόγια για τεχνικές εργασίες άσχετες μεταξύ τους, και ειδικότερα χωματουργικές εργασίες, ηλεκτρολογικές, υδραυλικές εγκαταστάσεις, τοποθέτηση πλακιδίων, μονώσεις, ελαιοχρωματισμούς, τοποθέτηση γυψοσανίδων, κατασκευή κουζίνας, τοποθέτηση κρυστάλλων, ηλεκτρονικές εγκαταστάσεις, διαμόρφωση κήπου, κατασκευή σκεπής με κεραμίδια, περίφραξη κτηρίου με σιδεροκατασκευή, φόρτωση - εκφόρτωση αδρανών υλικών και επίχωση για δημιουργία μάντρας επεξεργασίας σιδήρου οπλισμού, τοποθέτηση βιομηχανικού δαπέδου, σιδηροκατασκευές, εκσκαφή εξαγωγή - καθαρισμό - στεγανοποίηση - επίχωση και λοιπές εργασίες δεξαμενών πετρελαίου και βενζίνης, υπηρεσίες φανοποιείου κ.λπ..
- 8) Δεν διενήργησε πραγματικές αγορές για όλο το ελεγχόμενο διάστημα, ούτε απασχόλησε προσωπικό, ώστε να είναι σε θέση να εκτελέσει τα υποτιθέμενα έργα που ανέλαβε και συνεπώς τόσο οι πωλήσεις εμπορευμάτων, όσο και οι παρεχόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα από αυτήν τιμολόγια δεν έχουν πραγματοποιηθεί.
- 9) Δεν αποδείχθηκε η πραγματική εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων, δεδομένου ότι οι επιταγές που δόθηκαν από τους πελάτες, ουδέποτε εισπράχθηκαν ή οπισθογραφήθηκαν από αυτήν, στις καταθέσεις ακολουθούσαν αντίστοιχες αναλήψεις κ.λπ..

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Η ανωτέρω προμηθεύτρια εταιρεία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα το έτος 2018 έξι (6) Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 211.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 50.760,00€ και το έτος 2019 τέσσερα (4) Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 146.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.160,00€.
- 2) Η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε όλα τα ως άνω τιμολόγια στα τηρούμενα βιβλία της και ειδικότερα στο λογ. 62.04.02.0000 «Ενοίκια Μηχανημάτων-τεχν εξοπλ. 24%» και στο λογ. 62.07.02.0087 «Επισκευές - Συντηρήσεις μηχανημάτων τεχν. Εγκαταστ. λοιπού μηχαν.

εξοπλ. 24%». Τα δεδομένα των βιβλίων μεταφέρθηκαν στις οικείες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των ετών 2018 και 2019 και έχουν δηλωθεί στο έντυπο Ε3 της οντότητας, μειώνοντας τα δηλωθέντα κέρδη της. Η αξία και ο Φ.Π.Α. των τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εισροές και στο φόρο εισροών των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων, με εξαίρεση το Τ.Π.Υ. /30-03-2018 καθαρής αξίας 36.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.640,00€, το οποίο δεν συμπεριλήφθηκε στις φορολογητέες εισροές και στο φόρο εισροών της σχετικής φορολογικής περιόδου.

- 3) Καταχώρησε στις συγκεντρωτικές τιμολογίων προμηθευτών και πελατών των ετών 2018 και 2019 από την «.....», έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 211.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 50.760,00€ και τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 146.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.160,00€, αντίστοιχα.
- 4) Η προσφεύγουσα προσκόμισε ένα φωτοαντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης μιας τσάπας ερπυστριοφόρου, με στοιχεία μάρκας, υπογεγραμμένο από τους δύο συμβαλλομένους, «.....» και «.....», το οποίο δεν είχε αναρτηθεί στο πληροφοριακό σύστημα του taxis «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990». Σύμφωνα όμως, με την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην κατοχή της εκδότριας των τιμολογίων, δεν βρέθηκε μηχανολογικός εξοπλισμός, ούτε μηχανήματα έργου.
- 5) Η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του τρόπου εξόφλησης των Τ.Π.Υ. που έλαβε από την εκδότρια, προσκόμισε στον έλεγχο φωτοαντίγραφα αποδείξεων παραλαβής επιταγών και δύο πρωτότυπες αποδείξεις παραλαβής επιταγών από την εκδότρια εικονικών, εκδόσεως πελατών της προσφεύγουσας, καθώς και κάποια φωτοαντίγραφα οπισθογραφημένων επιταγών από την ίδια. Όμως, οι εκδοθείσες αποδείξεις παραλαβής επιταγών από την εκδότρια επιχείρηση δεν αποτελούν απόδειξη του τρόπου εξόφλησης των Τ.Π.Υ. που φέρεται να έλαβε η προσφεύγουσα και τούτο διότι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, οι τραπεζικές επιταγές που δόθηκαν στην εκδότρια, από τους λήπτες των τιμολογίων, σύμφωνα με απαντήσεις των τραπεζών, προέκυψε ότι δεν εισπράχθηκαν, ούτε οπισθογραφήθηκαν από αυτήν. Επιπλέον, σε ελάχιστες περιπτώσεις όπου βρέθηκαν τα αντίστοιχα εμβάσματα ή τραπεζικές καταθέσεις γίνεται σχεδόν ταυτόχρονη ανάληψη του ποσού σε μετρητά μηδενίζοντας ουσιαστικά το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού της εκδότριας. Επίσης, είναι σύνηθες σε όλες τις περιπτώσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων οι λήπτες να πληρώνουν ένα ποσό ως αντάλλαγμα για τα τιμολόγια που λαμβάνουν και το μεγαλύτερο μέρος του ποσού να παραμένει ανεξόφλητο. Αυτό ισχύει και για την εκδότρια, καθώς από τις απαντήσεις των ληπτών και την έρευνα που διενήργησαν οι υπογράφωντες ελεγκτές, διαπιστώθηκε ότι σχεδόν σε όλες τις περιπτώσεις παραμένουν μεγάλα ανεξόφλητα υπόλοιπα των τιμολογίων.

Επειδή, η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται πλήρως στην από 29-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ – ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την εκδότρια οντότητα «.....» με **Α.Φ.Μ.**, στο πόρισμα της οποίας αναφέρει ότι έχει μεν δηλώσει την έναρξη εργασιών της στη φορολογική αρχή, αλλά δεν διέθετε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια. Πιο συγκεκριμένα, η εκδότρια δεν βρέθηκε κατόπιν αναζήτησης στην δηλωθείσα έδρα της, δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων, γεγονότα που την καθιστούν **συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, χωρίς τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται ότι διενεργούσε.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, συνάγεται ότι αφενός συντρέχει **νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης** της διενέργειας των συναλλαγών με την οντότητα «.....» με **Α.Φ.Μ.** και δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων, καθώς η επιχείρηση αυτή ουδέποτε εμφάνιζε εικόνα πραγματικής λειτουργούσας επιχείρησης και αφετέρου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της ως δαπάνη την καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ούτε τον Φ.Π.Α. Εισροών από το φόρο εκρών των στοιχείων αυτών.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 Ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκρών δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία (άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' Ν. 2859/2000).

Επειδή, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και Δ.Ο.Υ. Λαμίας) απέδειξαν ότι η εκδότρια οντότητα είναι **πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, **δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣΤΕ 1404/2015, ΣΤΕ 1238/2018 κ.λπ.), και κατά συνέπεια, τα έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 211.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 50.760,00€ του φορολογικού έτους 2018 και τα τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 146.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.160,00€ του φορολογικού έτους 2019, τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα αποτελέσματα χρήσης και ο Φ.Π.Α. αυτών αφαιρέθηκε από το Φ.Π.Α. Εισροών για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 14-11-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και, ως εκ τούτου, 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 **03-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση** των με αριθμούς/14-11-2024 και/14-11-2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα, καθώς και των με αριθμούς/14-11-2024 και/14-11-2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικών περιόδων από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και από 01-01-2019 έως 31-12-2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Ως οι με αριθμούς/2024 και/2024 πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας

Φορολογικά έτη	2018	2019
Χρεωστικό ποσό φόρου	36.478,13€	33.364,24€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	18.239,07€	16.682,12€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	54.717,20€	50.046,36€

Φ.Π.Α.:

Ως οι με αριθμούς/2024 και/2024 πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας

Φορολογικές Περιόδους	01/01/2018- 31/12/2018	01/01/2019- 31/12/2019
Χρεωστικό υπόλοιπο	42.105,45€	35.160,00€
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	21.052,73€	17.580,00€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	63.158,18€	52.740,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.