



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.01.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 31

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.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) εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 (Α.Α.Δ.Ε.) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά α) της υπ' αριθ./22.07.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 και β) της υπ' αριθ./22.07.2024 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./22.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή μηχανημάτων για εκτόξευση ή ψεκασμό υγρών ή κονιοποιημένων προϊόντων για τη γεωργία ή την κηπουρική, φόρος ποσού 31.412,24€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 15.706,12€ δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 47.118,36€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ύψους 78.663,00€, των κάτωθι οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους εκδόσεως της του, ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
TIM...../05-08-18	ΣΙΔΗΡΟΣ ΑΜΜΟΒΟΛΗΣ 40Χ40Χ3 ΚΙΛΑ 4.460Χ0,95 ΣΙΔΗΡΟΣ ΑΜΜΟΒΟΛΗΣ 40Χ40Χ4 ΚΙΛΑ 3.250Χ0,95	7.324,50€	1.757,88€	9.082,38€
TIM/10-08-18	ΣΙΔΗΡΟΣ ΑΜΜΟΒΟΛΗΣ 50Χ50Χ3 ΚΙΛΑ 9.560Χ0,95	9.082,00€	2.179,68€	11.261,68€
TIM/16-08-18	ΣΙΔΗΡΟΣ ΑΜΜΟΒΟΛΗΣ ΚΙΛΑ 8.510Χ0,95	8.084,50€	1.940,28€	10.024,78€
TIM/22-08-18	ΣΙΔΗΡΟΣ ΑΜΜΟΒΟΛΗΣ 50Χ50Χ5 ΚΙΛΑ 6.000Χ0,95	5.700,00€	1.368,00€	7.068,00€
TIM/10-10-18	ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ 40Χ40Χ5 ΚΙΛΑ 7.800Χ0,85 ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ 40Χ40Χ3 ΚΙΛΑ 9.200Χ0,85	14.450,00€	3.468,00€	17.918,00€
TIM/14-12-18	ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ ΑΜΜΟΒΟΛΙΣΜΕΝΟΙ ΒΑΜΜΕΝΟΙ ΚΙΛΑ 13.650Χ110	15.015,00€	3.603,60€	18.618,60€
TIM/30-10-18	ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ 80Χ80Χ5 ΚΙΛΑ 9.300Χ0,85 ΚΟΙΛΟΔΟΚΟΙ 80Χ40Χ3 ΚΙΛΑ 8.120Χ0,85	14.807,00€	3.553,68€	18.360,68€
TIM ΠΑΡ. ΥΠ./27-12-18	ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΚΟΙΛΟΔΟΚΩΝ ΣΤΗΝ ΟΡΟΦΗ	4.200,00€	1.008,00€	5.208,00€
ΣΥΝΟΛΟ		78.663,00€	18.879,12€	97.542,12€

Με την υπ' αριθ./22.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 18.879,12€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 9.439,56€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 28.318,68€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού ΦΠΑ 18.879,12€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 78.663,00€ εκδόσεως της του, ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από07.2024 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./21.08.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων ισχυριζόμενος ότι είναι αόριστη η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου ενώ ο ίδιος συναλλάχθηκε καλόπιστα με την επιχείρηση της την οποία εκπροσωπούσε ο σύζυγος αυτής, Οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε τα συγκεκριμένα τιμολόγια ως εικονικά καθώς παρέλειψε να εξετάσει το σύνολο των στοιχείων της ατομικής επιχείρησής του.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 ως ίσχυε έως 18/04/2024, οριζόταν 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,

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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, με το άρθρο 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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... 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής των υπό κρίση τιμολογίων στοιχειοθετείται στις από07.2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και την από03.2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων του, με ΑΦΜ και αντικείμενο τις κατασκευαστικές εργασίες, τα εξής:

➤ Στην έδρα της επί της οδού στη δεν υπήρχε αποθηκευτικός χώρος, ενώ μέχρι τις 7-12-2017 ως έδρα της επιχείρησης δηλωνόταν η οδός στη, ήτοι η οικία της.

➤ Δεν διέθετε προσωπικό από την έναρξη των εργασιών της στις 18.02.2016 έως και τις 31.05.2016. Κατά την περίοδο 1/6/2016-31/12/2016, απασχόλησε πέντε ανειδίκευτους εργάτες (ασφαλιζοντάς τους) με συνολικά 101 ένσημα και εμφανίζοντας δαπάνες μισθοδοσίας συνολικού ποσού 3.282,18 €. Το έτος 2017, απασχόλησε επτά ανειδίκευτους εργάτες με συνολικά 523 ένσημα και συνολικό κόστος μισθοδοσίας 15.256,44 € και την περίοδο 01/01/2018-30/09/2018, απασχόλησε επτά ανειδίκευτους εργάτες με συνολικά 315 ένσημα και συνολικό κόστος μισθοδοσίας 9.285,50 €.

➤ Δεν είχε τεχνικές γνώσεις για να παράσχει τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε (κατασκευές, μηχανολογικές, υδραυλικές, ηλεκτρολογικές εργασίες κλπ), καθώς η προηγούμενη επαγγελματική της δραστηριότητα ήταν υπηρεσίες κομμωτηρίου από τις 12-6-2001 έως τις 2-4-2005.

➤ Ανέλαβε πλήθος τεχνικών έργων, ως υπεργολάβος, χωρίς την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση τους, δεν διέθετε μηχανήματα έργου ούτε συντάχθηκαν συμφωνητικά μίσθωσης τοιαύτων μηχανημάτων. Δεν διέθετε τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα, ενώ σε κάποια συνοδευτικά διακίνησης αποθεμάτων φέρεται να έχει χρησιμοποιήσει το υπ' αριθ. Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του συζύγου της,

....., το οποίο, παρά το πολύ μικρό ωφέλιμο φορτίο του (1.300 κιλά), φέρεται να μετέφερε τεράστιες ποσότητες υλικών και εμπορευμάτων.

➤ Βάσει των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών, κατά το έτος 2016 δήλωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 2.483.733,41 €, πλέον Φ.Π.Α. 590.975,42 €, με πλήθος στοιχείων 379, και φορολογικά στοιχεία εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 2.265.212,74 €, πλέον Φ.Π.Α. 534.993,68 €, με πλήθος στοιχείων 355. Ωστόσο σε αγορές, καθαρής αξίας 2.136.582,29 €, πλέον Φ.Π.Α. 508.649,74 €, με πλήθος στοιχείων 174 προμηθευτής ήταν ο εν διαστάσει σύζυγός της με Α.Φ.Μ., του οποίου τα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά από άλλον έλεγχο της φορολογικής αρχής (σε ποσοστό 94,32%). Για το έτος 2017 δήλωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.391.099,85 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.052.988,82 €, με πλήθος στοιχείων 675, και φορολογικά στοιχεία εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 4.485.610,38 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.076.535,86 €, με πλήθος στοιχείων 225, ωστόσο σε αγορές καθαρής αξίας 4.454.352,90 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.069.043,68 €, με πλήθος στοιχείων 112 προμηθευτής ήταν ο εν διαστάσει σύζυγός της με Α.Φ.Μ. του οποίου τα τιμολόγια κρίθηκαν και σε αυτό το έτος εικονικά από άλλον έλεγχο της φορολογικής αρχής (σε ποσοστό 99,30%). Για το έτος 2018 δήλωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 5.137.481,79 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.231.784,35 €, με πλήθος στοιχείων 650, και φορολογικά στοιχεία εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 40.582,87 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.170,40 €, με πλήθος στοιχείων 54.

➤ Πολλά εκδοθέντα τιμολόγια φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά, ενώ ακόμα και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής χρησιμοποιούσε ένα πολύπλοκο σύστημα διαχείρισης χρήματων με σκοπό αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές [απευθείας επιστροφή χρημάτων στους λήπτες-καταθέτες, κατάθεση χρημάτων από τους λήπτες και σχεδόν ταυτόχρονη ανάληψη (ισόποση ή μειωμένη κατά κάποιο ποσό), αποστολή χρημάτων από τους λήπτες μέσω των , μεταφορά χρημάτων αμέσως μετά την κατάθεση από τους λήπτες σε τρίτα πρόσωπα(έμπορο λαχείων, την εταιρία «..... Α.Ε.») κ.τ.λ.]. Στις περισσότερες περιπτώσεις διαπιστώθηκε να παρακρατείται από την κάποιο ποσό σαν προμήθεια και το υπόλοιπο να επιστρέφεται στον πελάτη.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 οκτώ (8) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 78.663,00€, πλέον Φ.Π.Α. 18.879,12€, ήτοι συνολικής αξίας 97.542,12€ (ΤΙΜ...../05.08.2018, ΤΙΜ...../10.08.2018, ΤΙΜ...../16.08.2018, ΤΙΜ...../22.08.2018, ΤΙΜ...../10.10.2018, ΤΙΜ...../14.12.2018, ΤΙΜ...../30.10.2018, και Τ.Π.Υ./27.12.2018) εκδόσεως της του με Α.Φ.Μ. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο απλογραφικό βιβλίο του και συμπεριλήφθηκαν από τον προσφεύγοντα στη συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων-ΜΥΦ έτους 2018.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι την ποσότητα σιδήρου παραλάμβανε ο ίδιος με φορτηγό όχημά του χωρίς ωστόσο να προσκομίζει παραστατικά διακίνησης που θα έπρεπε να έχουν εκδοθεί κατά το χρόνο μεταφοράς των εμπορευμάτων και να συνοδεύουν αυτά από τον τόπο αποστολής μέχρι και τον τελικό προορισμό. Σε κάθε περίπτωση δε από το αντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του φορτηγού με αρ. κυκλοφορίας

..... ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος προκύπτει ότι αυτό είχε ωφέλιμο βάρος 7.700kg και θα ήταν αδύνατο να μεταφέρει τις αναγραφόμενες ποσότητες των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται συναλλαγές με άλλους προμηθευτές για το ίδιο χρονικό διάστημα προσκομίζοντας ενδεικτικά φωτοαντίγραφα εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα επίμαχα ληφθέντα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν για κατασκευή αγροτικών μηχανημάτων τα οποία και εμπορεύεται και όχι μόνο για την κατασκευή της οροφής της εγκατάστασης του όπως περιγράφεται στο υπ' αρ. Τ.Π.Υ...../27-12-18. Ωστόσο από την03.2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθίσταται σαφές ότι η δεν διέθετε αποθηκευτικό χώρο για αποθήκευση του τεράστιου όγκου των εμπορευμάτων που φέρεται να πωλούσε.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι είναι υποχρεωτική η γνωστοποίηση των στοιχείων του εργολάβου ή η κατάθεση αντιγράφου ιδιωτικού συμφωνητικού για ανάθεση εργολαβιών ή υπεργολαβιών τεχνικών έργων όταν η αξία του έργου υπερβαίνει τις 6.000,00€. Ωστόσο όταν η αξία του τεχνικού έργου δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000,00€ το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ επιτηδευματιών θα πρέπει να κατατίθεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όχι πριν την έναρξη των εργασιών αλλά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις τις παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90, μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, σε κατάσταση συμφωνητικών που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Περαιτέρω, όσον αφορά την εξόφληση των ανωτέρω συναλλαγών, αν και η συνολική αξία των τιμολογίων ανερχόταν στο ποσό των 97.542,12€, συνυποβλήθηκαν τέσσερις χειρόγραφες αποδείξεις παραλαβής αξιογράφων (τραπεζικών επιταγών) συνολικού ποσού 103.836,81€, διατραπεζικές μεταφορές χρημάτων ποσών σε τρίτο (.....) συνολικής αξίας 27.592,51€, ήτοι σύνολο 131.429,32€ ενώ όλες οι πληρωμές έχουν πραγματοποιηθεί σε χρόνο μετά την έναρξη του ελέγχου στην εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων Επιπροσθέτως, για την εξόφληση του υπ' αρ./10.10.2018 τιμολογίου συνολικής αξίας 17.918,00€ ο προσφεύγων επικαλείται και συνυποβάλλει απόδειξη παραλαβής αξιογράφου (ήτοι της υπ' αρ 000000.....-.... ισόποσης επιταγής της Τράπεζας εκδόσεως του ιδίου) και διατραπεζική μεταφορά ποσού 8.185,35€ στη στις/01/2019 με την αιτιολογία «..... ENANTI ΛΟΓ ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜ στις/10/2018». Για την εξόφληση του/30.10.2018 τιμολογίου συνολικής αξίας 18.360,38€ επικαλείται και συνυποβάλλει απόδειξη παραλαβής αξιογράφου (ήτοι της υπ' αρ 00000.....-..... ισόποσης επιταγής της Τράπεζας εκδόσεως του ιδίου) και την Νο.... απόδειξη για την εξόφληση του με τις υπ' αρ 00000.....-.... και 00000.....-..... επιταγές της Τράπεζας εκδόσεως του ιδίου και συνολικής αξίας 49.228,45€. Τέλος, δεν προσκομίστηκε αντίγραφο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ώστε να διενεργηθούν οι σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και να εξακριβωθούν οι σχετικές πληρωμές.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία07.2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικού έτους 2018, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και καλοπιστία του ως λήπτη, απορρίπτονται κυρίως ως αβάσιμοι και επικουρικώς ως αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./24.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./22.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	31.412,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	15.706,12€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	47.118,36€

Υπ' αριθ./22.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	18.879,12€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	9.439,56€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	28.318,68€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.