



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-05-2025

Αριθμός απόφασης: 813

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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 13-01-2025 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, με έδρα στη Λάρισα, επί της οδού, με **ΑΦΜ**, κατά:

α)της υπ'αριθμ./12-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και

β)της υπ'αριθμ./12-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Λάρισας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./12-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 5.382,36€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 2.691,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 8.073,54€.

Με την υπ' αριθμ./12-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατάστασης πελατών-προμηθευτών, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ.3 και 4 του Ν.4987/2022, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.1 περ.α' και παρ.2 περ.α' του Ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 12-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και της από 12-12-2024 έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου αντίστοιχα, της ΔΟΥ Λάρισας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./03-09-2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./24-07-2024 Δελτίο Πληροφοριών του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 16-07-2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ που συντάχθηκε για την οντότητα «.....», με ΑΦΜ, για την οποία διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε δέκα έξι φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.500,00€ πλέον ΦΠΑ 8.280,00€ το φορολογικό έτος 2018.

Ακολούθως, η ΔΟΥ Λάρισας, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αρ. πρωτ./04-09-2024 πρόσκληση, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και τα σχετικά φορολογικά παραστατικά. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς επίσης, η προσφεύγουσα ήταν η οντότητα που είχε την πραγματική εποπτεία και τον συντονισμό των συνεργείων, την καταβολή των αποδοχών και τη συνολική επίβλεψη των εκτελούμενων εργασιών, ως εκ τούτου τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την οντότητα «.....», με ΑΦΜ είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες

συναλλαγές στο σύνολό τους, οι δε σχετικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν.4172/2013. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ελλιπή κατάσταση άρθρου 14 παρ.3 Ν. 4987/2022. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ.πρ./29-10-2024 υπόμνημα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1.Εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η εκτίμηση της φορολογικής αρχής. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Συντάχθηκε συμφωνία της προσφεύγουσας με την «.....», η οποία ανέλαβε την ανεύρεση του αναγκαίου προσωπικού για την κατασκευή οικοδομής, έργο που υλοποίησε η προσφεύγουσα. Η εξόφληση γινόταν σταδιακά μετά την ολοκλήρωση κάθε εργασίας και πάντα μέσω τραπεζής. Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση εργάτη που βεβαιώνει ότι πληρωνόταν από την «.....» και συγκεκριμένα από τον διαχειριστή αυτής

2.Επικουρικά, τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....6. 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, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ : «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...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε :*«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:*

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....»*

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : *«.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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 (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, επιπλέον, 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). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η ΔΟΥ Λάρισας, αρχικά, ορθά θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην από 16-07-2024 έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, η εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες μεσιτείας αγαθών» και πλήθος από λοιπές δραστηριότητες:

1. Δεν είχε αγορές παγίων αναγκαίων για την λειτουργική της δραστηριότητα (γραφεία, κλαρκ, ράφια και άλλα, πάρα μόνο δύο αγορές κλιματιστικών).
2. Στη δηλωθείσα αποθήκη στο δεν λειτούργησε ποτέ και δεν αποθήκευσε ποτέ στην αποθήκη αυτή εμπορεύματα, ενώ από την αποθήκη αυτή εκδίδεται πλήθος μηχανογραφημένων παραστατικών πωλήσεων.
3. Άλλαζε συχνά έδρα και φέρεται να μισθώνει και άλλα ακίνητα στα οποία δεν εγκαταστάθηκε ποτέ. Φέρεται να έχει τεράστια συναλλακτική δραστηριότητα και εκδίδει πλήθος φορολογικών παραστατικών πωλήσεων από γραφεία περιορισμένου χώρου και σε υψηλό όροφο.
4. Δεν είχε στη διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό (εργαλεία, μηχανήματα, υλικά και συναφή με κατασκευαστικές τεχνικές δραστηριότητες), ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό, ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες.
5. Για τις εργασίες που περιγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών στα ελεγχόμενα έτη, δεν είχε στη διάθεσή της ανθρώπινο δυναμικό που να κατέχει την απαραίτητη τεχνογνωσία για την εκτέλεσή τους. Επίσης, δεν είχε στη διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό - τεχνικό δυναμικό (ηλεκτρολόγους, εργάτες, κλπ.), ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να είχε προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες.
6. Δεν κατείχε ποτέ μηχανήματα έργου.
7. Δεν είχε απογραφεί ποτέ ως εργοδότης.
8. Έπειτα από επιτόπιους ελέγχους και έρευνες των αρμόδιων υπηρεσιών της Φορολογικής Αρχής, δεν βρέθηκε στη διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα ή δεν είχε δηλώσει ότι είχε παύσει ή είχε αναστείλει την οικονομική της δραστηριότητα.

9. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 2018 και 2019 ως όφειλε και υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ενώ για το διάστημα από 01/04/2019 έως 31/12/2019 δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, η ΔΟΥ Λάρισας διενήργησε έλεγχο σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την «.....», με ΑΦΜ, και αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

α/α	Αριθμός Παραστατικού (Τιμολόγιο Παροχής υπηρεσιών) Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 24%	Συνολική αξία	Αιτιολογία - περιγραφή
1		4.000,00	960,00	4.960,00	.....
2		3.500,00	840,00	4.340,00	.....
3		2.000,00	480,00	2.480,00	.....
4		1.000,00	240,00	1.240,00	.....
5		3.500,00	840,00	4.340,00	.....
6		2.700,00	648,00	3.348,00	.....
7		4.100,00	984,00	5.084,00	.....
8		800,00	192,00	992,00	.....
9		1.000,00	240,00	1.240,00	.....
10		1.000,00	240,00	1.240,00	.....
11		1.000,00	240,00	1.240,00	.....
12		1.000,00	240,00	1.240,00	.....
13		1.000,00	240,00	1.240,00	.....
14		2.000,00	480,00	2.480,00	.....
15		2.000,00	480,00	2.480,00	.....
16		3.900,00	936,00	4.836,00	.....

	ΣΥΝΟΛΟ :	34.500,00	8.280,00	42.780,00	
--	-----------------	------------------	-----------------	------------------	--

Από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της ΔΟΥ Λάρισας προέκυψαν τα κάτωθι :

- 1.Τα φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας.
- 2.Προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ εκδότριας και λήπτριας επιχείρησης, με ημερομηνία σύνταξης την 02-04-2018, που υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στη ΔΟΥ Λάρισας στις 09-11-2020, εν όψει του ελέγχου, ήτοι κατόπιν της γνωστοποίησης στην προσφεύγουσα της εντολής ελέγχου της ΔΟΥ Λάρισας σχετικά με τον διασταυρωτικό έλεγχο των εν λόγω συναλλαγών κατόπιν αιτήματος από τη ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης που διενεργούσε έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση. Σύμφωνα με το ιδιωτικό συμφωνητικό, η «.....», με ΑΦΜ, ανέλαβε : α)την ανεύρεση προσωπικού για την κατασκευή της φάσης 1-3 (θεμελίωση- σκελετός- τοιχοποιία - επιχρισμάτων) του έργου στην οδό, β) την τραπεζική πληρωμή των αποδοχών του ανωτέρου προσωπικού, καθώς και την πληρωμή των επιπλέον ασφαλιστικών εισφορών που αναλογούν σε αυτές τις αποδοχές, προκειμένου να ολοκληρωθεί η κατασκευή του έργου, γ) την τήρηση και ενημέρωση του ΒΗ.Δ.Α.Π. (ΒΙΒΛΙΟΥ ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ) της οικοδομής, έχοντας αυτή τον έλεγχο των εργατών. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ανέλαβε την αποστολή και πληρωμή ασφαλιστικών εισφορών που αναλογούν στις ελάχιστες αποδοχές σύμφωνα με τον Πίνακα ενσήμων του ΙΚΑ για την ολοκλήρωση της κατασκευής στις αντίστοιχες φάσεις 1-3.
- 3.Πραγματοποιήθηκαν μεταφορές ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας στον τραπεζικό λογαριασμό της «.....», με ΑΦΜ, τμηματικά, την ίδια ημέρα με την έκδοση του παραστατικού ή λίγες μέρες μετά.
- 4.Στις δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων από μισθωτές υπηρεσίες που υπέβαλε η προσφεύγουσα, περιλαμβάνονται και οι αποδοχές προς τους εργάτες που απασχολήθηκαν στο ανωτέρω έργο. Πραγματοποιήθηκε διασταύρωση των δεδομένων στις Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (ονόματα απασχολούμενου προσωπικού, αποδοχές), που προσκόμισε η προσφεύγουσα, με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών που αποστέλλουν οι εργοδότες στην ΑΑΔΕ και προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, ως εργοδότης, απασχόλησε δώδεκα εργάτες σε διάφορες κατασκευαστικές φάσεις και δήλωσε αποδοχές που κατέβαλε, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα της σελίδας 20 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Αντίθετα, δεν προέκυψε καταβολή αποδοχών από την «.....».

Από το σύνολο των ανωτέρω ελεγκτικών διαπιστώσεων, η ΔΟΥ Λάρισας έκρινε ότι :

- Η επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια προς την, ήτοι εργασίες σοβατίσματος, κτισίματος, σκυροδέτησης κλπ.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε την πραγματική εποπτεία, τον συντονισμό των συνεργείων, την καταβολή των αποδοχών και τη συνολική επίβλεψη των εκτελούμενων εργασιών. Συνεπώς, δεν στοιχειοθετείται η αιτιολόγηση της προσφεύγουσας ότι τα τιμολόγια εκδόθηκαν για την ανεύρεση προσωπικού από την εκδότρια επιχείρηση.
- Οι περιγραφές των εργασιών στα φορολογικά παραστατικά είναι γενικές, αόριστες και δεν προσδιορίζουν τοποθεσία, είδος εργασιών ή εργαζόμενους, ούτε ταυτοποιούνται με το εκτελούμενο έργο που επικαλείται η προσφεύγουσα. Επιπλέον, οι περιγραφές των εργασιών στα φορολογικά παραστατικά δεν συνδέονται με τα αναφερόμενα στο ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή βάσιμα και αιτιολογημένα έκρινε ότι δεν παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες που αποτυπώνονται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η

προσφεύγουσα από την εταιρία «.....» και κατά συνέπεια τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, οι δε σχετικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν.4172/2013.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου ρητά αποτυπώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις εργασίες που περιγράφονται στα εκδοθέντα προς την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολόγια, ως εκ τούτου, αβάνισμα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου αν η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη ή απλώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την παροχή. Επιπλέον, η προσφεύγουσα αλυσιτελώς προβάλλει ότι η παροχή δεν αφορούσε χρήση μηχανολογικού εξοπλισμού, καθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να παρέχει τις εργασίες που αποτυπώνονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες, με βάση το σύνολο των ανωτέρω ελεγκτικών διαπιστώσεων και όχι μόνο με βάση το αν κατείχε μηχανολογικό εξοπλισμό ή όχι η εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχειρεί να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών επικαλούμενη ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για την ανεύρεση από την εκδότρια επιχείρηση προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών στην οικοδομή, έργο που υλοποιήθηκε από την ίδια. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την εκτέλεση του έργου, αλλά αιτιολογημένα, με βάση τις διασταυρώσεις των δεδομένων των ΑΠΔ και των δεδομένων της ΑΑΔΕ, έκρινε ότι οι εργάτες απασχολήθηκαν και πληρώθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση, ενώ, αντίθετα, δεν προέκυψαν πληρωμές από την «.....», ούτε συνεργασία με την προσφεύγουσα σχετικά με την ανεύρεση προσωπικού. Μόνη η εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων μέσω τραπεζής δεν αρκεί για την αναίρεση της κρίσης του ελέγχου, δεδομένου ότι από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της «.....» δεν προέκυψε καταβολή μισθοδοσίας στους εργαζόμενους, όπως ορίζεται στο συμφωνητικό που προσκόμισε η προσφεύγουσα. Επιπλέον, από την περιγραφή της αιτιολογίας στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν προκύπτει, ούτε ότι η παροχή υπηρεσίας αφορά μόνο την ανεύρεση προσωπικού, ούτε συσχέτιση με το έργο που επικαλείται η προσφεύγουσα. Από το σύνολο των ελεγκτικών διαπιστώσεων της ΔΟΥ Λάρισας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα απασχόλησε τους εργάτες στην κατασκευή της οικοδομής, ενώ η εταιρία «.....» δεν είχε καμία συμμετοχή στο έργο, ούτε παρείχε τις εργασίες που αποτυπώνονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο, με το με αρ. πρωτ./29-10-2024 υπόμνημά της, την από 25-10-2024 υπεύθυνη δήλωση του, καθώς επίσης, προσκομίζει με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, την από 11-01-2025 υπεύθυνη δήλωση του ίδιου, που δηλώνει ότι εργάστηκε στην οικοδομή της και πληρωνόταν από την, σύμφωνα με την πρώτη υπεύθυνη δήλωση και συγκεκριμένα από τον, σύμφωνα με την δεύτερη υπεύθυνη δήλωση. Ωστόσο, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κώδικα, αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986, καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους

γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κώδικα. Σε περίπτωση, όμως, που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄). (σχετ. ΣΤΕ 5292/2013, ΣΤΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991). Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 124 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας : *"Το δικαστήριο, αποβλέποντας στην ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελεύθερα, αν οι ειδικές διατάξεις που διέπουν την κρινόμενη υπόθεση δεν ορίζουν διαφορετικά."* Εν προκειμένω, πέραν του ότι οι υπεύθυνοι δηλώσεις του δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα, για τον συγκεκριμένο εργαζόμενο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δηλώνει εργοδότης και έχει αποστείλει αρχείο βεβαίωσης αποδοχών στην ΑΑΔΕ, ενώ δεν εμφανίζεται ως εργοδότης η

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι συνεργάστηκε με τρίτο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός αναφορικά με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. /12-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 13-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την **επικύρωση**:

α) της υπ' αριθμ. /12-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και

β) της υπ' αριθμ. /12-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ. /12-12-2024	Βάσει		Βάσει	Διαφορά
οριστική πράξη διορθωτικού	Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Απόφασης	Δήλωσης-

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018				Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	800,00€	8.873,54€	8.873,54€	8.073,54€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ. ....../12-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο ποσό :	100,00€	100,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην 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 α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.