



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19.7.2022

Αριθμός απόφασης: 2576

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1078/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21.3.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στο, κατά

• της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019,

• της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2020, και

• της υπ' αριθ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21.3.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 298.247,57 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 149.123,78 €.

Με την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2020, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 256.995,83 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 128.497,93 €.

Με την υπ' αριθ. /2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2ε' του ν.4174/2013, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και την φορολογική περίοδο 1.1.2021 - 31.5.2021, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1η' του ν.4174/2013

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 14.2.2022 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ & ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων και τις υπηρεσίες ξενοδοχείου, βάσει της αρ. /2021 εντολής ελέγχου. Κριτήριο επιλογής της εταιρείας για έλεγχο αποτέλεσε το γεγονός ότι από διασταυρώσεις διαπιστώθηκαν αποκλίσεις στις υποβληθείσες ΜΥΦ σε ετήσια βάση με τους προμηθευτές της. Επιπλέον, η προσφεύγουσα κατά τις περιόδους 1.1.19 - 31.12.19 και 1.1.20 - 31.12.20 είχε υποβάλει αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ και έλαβε επιστροφές ΦΠΑ λόγω αδυναμίας συμψηφισμού, κυρίως χωρίς έλεγχο, με βάση τις διατάξεις του ν.2859/2000, την αρ. Α.1104/2020 απόφαση και την αρ. ΔΕΛ Α1197280 ΕΞ2013 εγκύκλιο. Τα πιστωτικά υπόλοιπα που αιτήθηκε η προσφεύγουσα και έτυχε επιστροφής δημιουργήθηκαν λόγω επενδυτικών αγαθών (εργασίες επισκευών, επέκτασης κλπ). Στις διαπιστώσεις της από 14.2.2022 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αναφέρονται τα κάτωθι:

«1. του, Α.Φ.Μ., Τ.Κ., με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή πορτών, παραθύρων και των πλαισίων τους από μέταλλο (Κ.Α.Δ. 25121000) ως κύρια δραστηριότητα και την κατασκευή πορτών, παραθύρων και των πλαισίων τους από αλουμίνιο (Κ.Α.Δ. 25121001) ως δευτερεύουσα δραστηριότητα.

- Η ελεγχόμενη έλαβε δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.496.665,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 359.199,60 €, στη χρήση 2019 και δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.204.185,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 289.004,40 €, στη χρήση 2020.

- Όπως διαπιστώθηκε από το ELENXIS, τα αναφερόμενα ποσά δηλώθηκαν στις φορολογητέες εκροές με τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α.(μετά την έναρξη του παρόντος ελέγχου).
- Επίσης διαπιστώθηκε ότι, στις ανωτέρω υποβληθείσες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αυξάνονται και οι φορολογητέες εισροές (με ανύπαρκτα φορολογικά στοιχεία), με συνέπεια να προκύπτουν για καταβολή μικρά χρεωστικά ποσά.
- Αυτό επιβεβαιώνεται και από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές εσόδων και εξόδων το φορολογικό έτος 2019.

Ως προς τα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια Πώλησης Αγαθών) που έλαβε η ελεγχόμενη (φωτοτυπίες των οποίων πήρε ο έλεγχος) και των συμφωνητικών που συνήφθησαν μεταξύ της ελεγχόμενης και της ανωτέρω προμηθεύτριας ατομικής επιχείρησης, παρατηρούμε τα παρακάτω:

Τα ιδιωτικά συμφωνητικά τα οποία συνήφθησαν, κατατέθηκαν εκπρόθεσμα στην υπηρεσία μας την 07/10/2021 με αριθμούς κατάθεσης και, μεταγενέστερα της έναρξης του παρόντος ελέγχου.

Το αντικείμενο εργασιών της προμηθεύτριας δεν συνάδει με τις εργασίες που ανέλαβε να εκτελέσει με τα παραπάνω συμφωνητικά.

Η προμηθεύτρια έχει εκδώσει Τιμολόγια Πώλησης Αγαθών τα οποία έχει καταχωρήσει η ελεγχόμενη στο γενικό ημερολόγιο και στα ισοζύγια γενικού-αναλυτικών καθολικών στο λογαριασμό 11.07 (Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων). Αναλυτικά περιγράφονται στα τιμολόγια οι εξής εργασίες:

Τ.Π./2019: Εργασίες σκυροδέματος τύπου ΓΚΑΝΑΪ για δυτικό υπόσκαφο,

Τ.Π./2019: Εργασίες σοβατίσματος και τοποθέτηση πατητής τσιμεντοκονίας στο δυτικό υπόσκαφο,.....

Τ.Π./2020: Κατασκευή εξωτερικής όψης κτιρίου πάνω από σιδερένιο σκελετό με θερμοπρόσοψη για 1500 μ2,.....

Τ.Π./2020: Κατασκευή επιπέδων πάνω από το επίπεδο Γ με σιδερένιο σκελετό για επιφάνειες 200μ2,

Τ.Π./2020: Κατασκευή από ενισχυμένο γαλβανισμένο σίδηρο για διαμόρφωση χώρου εστίασης 450μ2,

Τ.Π./2020: Κατασκευή και τοποθέτηση γυάλινων στοιχείων σε όλα τα σημεία του επιπέδου τaráτσας επιφανείας 300 μ2,

Γ. Ως προς τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) που έλαβε η ελεγχόμενη (φωτοτυπίες των οποίων πήρε ο έλεγχος) από την ανωτέρω προμηθεύτρια ατομική επιχείρηση παρατηρούμε τα παρακάτω: Σε κανένα από τα Δελτία Αποστολής δεν αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου, σε κανένα από τα Δελτία Αποστολής δεν αναγράφεται η ώρα έναρξης ή παράδοσης της αποστολής, τα εμπορεύματα που φέρεται να διακινούνται είναι βάρους 2, 3, 5 και κυρίως 10 τόνων σε κάθε δρομολόγιο, απαιτούνται για την μεταφορά τους μεγάλα μεταφορικά μέσα (φορτηγά). Τα φορτηγά σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να έχουν πρόσβαση στο υποτιθέμενο έργο, δεδομένου ότι, όπως περιγράφεται στο Τ.Π./2019, οι εργασίες εκχωμάτωσης και μεταφοράς του χώματος έγινε με ζώα, αποδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών. Σε όλα τα Δελτία Αποστολής αναγράφεται ως ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ: και ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ:
..... Από την έρευνα του ελέγχου στο , το οποίο απέχει περίπου 10 χιλιόμετρα από τα , δεν υπάρχει επιχείρηση που να εμπορεύεται τα αναγραφόμενα στα δελτία αποστολής εμπορεύματα όπως, ράβδους κοιλοδοκών γαλβανισμένους, πλέγμα γαλβανισμένο, μανδύα γαλβανισμένο, στρατζαριστό γαλβανισμένο,

γυάλινα πάνελς, χάλυβα οπλισμού γαλβανισμένο, αποδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών.

Ενώ τα Τιμολόγια Πώλησης του έτους 2020 φέρουν Σειρά Γ, τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής δεν φέρουν Σειρά, αποδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών.

Μετά από τα παραπάνω, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προμηθεύτρια:

- δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία που της ζητήθηκαν εγγράφως,

-το γεγονός ότι δεν διαθέτει έδρα,

-δεν πραγματοποίησε αγορές αντίστοιχων εμπορευμάτων ούτε διαθέτει προσωπικό για αυτού του είδους τις εργασίες και τέλος

-από το γεγονός ότι λογιστής της είναι ο ο οποίος είναι και μέτοχος και νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης και ο οποίος συστηματικά προβαίνει σε εικονικές εγγραφές σε εταιρείες και δικών του συμφερόντων και πελατών του (η του είναι πελάτης του) με αποτέλεσμα να λαμβάνει επιστροφές χιλιάδων ευρώ για λογαριασμό των εταιρειών στις οποίες συμμετέχει είτε ως μέτοχος είτε ως νόμιμος εκπρόσωπος, αποδεικνύεται ότι ουδέποτε η του Α.Φ.Μ., πραγματοποίησε συναλλαγές με την ελεγχόμενη και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολό τους.

2. «.....». Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών επενδύσεις δαπέδων και τοίχων (Κ.Α.Δ. 43330000) ως κύρια δραστηριότητα, εργασίες επίχρισης κονιαμάτων (Κ.Α.Δ. 43311000), εργασίες χρωματισμών (Κ.Α.Δ. 43341000) και εργασίες τοιχοποιίας και οπτοπλινθοδομών (Κ.Α.Δ. 43996000).

Η ελεγχόμενη το έτος 2020 έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 313.520,00 €, πλέον Φ.Π.Α 75.244,80 €, αναλυτικά περιγράφονται οι εξής εργασίες:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2020 Τσιμεντοκονία σε επιφάνεια 1.500 τ.μ. χ 60 €/τ.μ. Αξία 90.000,00 € Φ.Π.Α. 21.600,00 € σύνολο 111.600,00 €.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2020 Σοβατίσματα σε επιφάνεια 850 τ.μ. χ 40 €/τ.μ. Αξία 34.000,00 € Φ.Π.Α. 8.160,00 € σύνολο 42.160,00 €.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2020 Σοβατίσματα και βαψίματα για υπόσκαφο συνολικής επιφανείας 850 τ.μ. Αξία 82.520,00 € Φ.Π.Α. 19.804,80 € σύνολο 102.324,80 €.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2020 Ελαιοχρωματισμοί σε επιφάνεια 2.140 τ.μ. χ 50 €/τ.μ. Αξία 107.000,00 € Φ.Π.Α. 25.680,00 € σύνολο 132.680,00 €.

Επί των παραπάνω τιμολογίων παρατηρούμε τα εξής:

Φέρεται να πραγματοποιήθηκαν εργασίες τσιμεντοκονίας σε επιφάνεια 1.500 τ. μ. σε μόλις τρεις (3) εργάσιμες ημέρες.... εργασίες σοβατίσματος σε επιφάνεια 850 τ. μ. σε μόλις τρεις (3) εργάσιμες ημέρες.... εργασίες σοβατίσματος και βαψίματος για υπόσκαφο σε επιφάνεια 850 τ. μ. σε μόλις πέντε (5) εργάσιμες ημέρες..... εργασίες ελαιοχρωματισμών σε επιφάνεια 2.140 τ. μ. σε μόλις τρεις (3) εργάσιμες ημέρες...., αποδεικτικό της εικονικότητας, επίσης δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, δεδομένου ότι δεν απασχολεί προσωπικό, [...ούτε διέθετε τον κατάλληλο εξοπλισμό για τις εργασίες αυτές ...- χωρίς παραστατικά αγοράς των υλικών ...(σελ. 21)]

το εργολαβικό συμφωνητικό έχει κατατεθεί στην υπηρεσία μας την 07/10/2021 με αριθμό, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 820/78 και της ΠΟΛ. 1165/1990, αποδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών, δεν έχει παρακρατηθεί και αποδοθεί ο φόρος εργολάβων 3%,

Η καταβολή έναντι λογαριασμού των ποσών γίνεται αρχικά με πίστωση του λογαριασμού 53.90.00.004 (επιταγές πληρωτέες) και χρέωση του προμηθευτή 50.00.00.344 (.....) στις 10/01/2020 ποσό 29.760,00 € (που αφορά την αξία του Φ.Π.Α. των δύο πρώτων τιμολογίων, δηλαδή προπληρώνεται ο Φ.Π.Α. για το τιμολόγιο 6 που εκδόθηκε στις 13/1/2020!!!) και στις 20/02/2020 επιταγές ποσών 55.000,00 € και 45.000,00 €. Οι επιταγές αυτές επιστρέφονται με αντίστοιχες εγγραφές την 01/05/2020, 01/07/2020 και 01/08/2020 [Στη συνέχεια φαίνεται να δίδονται έναντι λογαριασμού γραμμάτια, συνολικά 265.000,00 €, που ουδέποτε εξοφλούνται. Τα υπόλοιπα δεν φαίνεται να εξοφλούνται μέχρι σήμερα, καθώς μετά και από το άνοιγμα της κίνησης των λογαριασμών της ελεγχόμενης που ζητήθηκε από τις συστημικές τράπεζες που είχε λογαριασμούς η ελεγχόμενη, δεν διαπιστώθηκαν κινήσεις ποσών τέτοιου ύψους. (σελ. 21 έκθεσης ΦΠΑ)].

Δεν προσκομίστηκαν πιστοποιήσεις ολοκλήρωσης και παραλαβής του έργου.

Επί πλέον, ως προς τα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια) που έλαβε η ελεγχόμενη (φωτοτυπίες των οποίων πήρε ο έλεγχος) και της σύμβασης εργολαβίας που συνήφθη μεταξύ της ελεγχόμενης και της ανωτέρω προμηθεύτριας ατομικής επιχείρησης, παρατηρούμε τα παρακάτω:

Το ιδιωτικό συμφωνητικό, κατατέθηκε εκπρόθεσμα στην υπηρεσία μας την 07/10/2021 με αριθμό κατάθεσης, μεταγενέστερα της έναρξης του παρόντος ελέγχου,

Το εν λόγω συμφωνητικό που κατετέθη στην υπηρεσία μας, ενώ φαίνεται ότι συντάσσεται στο Μαρούσι την 01/01/2020 η σφραγίδα του υποτιθέμενου αναδόχου του έργου αναγράφει ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. την Δ.Ο.Υ. Χολαργού αντί για Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου (η Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου συγχωνεύτηκε με την Δ.Ο.Υ. Χολαργού την 01/07/2020!!!), αποδεικτικό της εικονικότητας του, Από τον φάκελο του μερικού ελέγχου που έγινε στην ελεγχόμενη από την υπηρεσία μας, σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/2020 αίτηση της και της επεστράφη Φ.Π.Α. για τον μήνα Ιανουάριο 2020, με βάση τα τιμολόγια του παραπάνω προμηθευτή, επισημαίνουμε ότι το ιδιωτικό συμφωνητικό φέρει διαφορετικές υπογραφές από τον εργοδότη και τον υποτιθέμενο ανάδοχο, από τις υπογραφές του συμφωνητικού που κατατέθηκε στην υπηρεσία μας εκπρόθεσμα, αποδεικτικό της εικονικότητας του,

Επίσης τα τιμολόγια που χορηγήθηκαν στον έλεγχο φέρουν μόνο μια μονογραφή του εκδότη. Τα ίδια τιμολόγια που χορηγήθηκαν στον παρόντα έλεγχο φέρουν διαφορετική μονογραφή και επί πλέον έχουν και την σφραγίδα του εκδότη η οποία αναγράφει ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ενώ υποτίθεται πως έχουν εκδοθεί τον μήνα Ιανουάριο του 2020, αποδεικτικό της εικονικότητας τους,

...[Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος χαρακτηρίζει τις συναλλαγές ανύπαρκτες και τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους.]

3. «.....». Α.Φ.Μ. Πρόκειται για εταιρεία του ιδίου ομίλου, η οποία φέρεται να έχει πραγματοποιήσει κατασκευαστικές εργασίες για λογαριασμό της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα στην θέση σε μισθωμένη από την ελεγχόμενη υφιστάμενη ημιτελή και υπό ανέγερση ξενοδοχειακή μονάδα, διαπιστώσαμε τα παρακάτω:

- ... ως κύρια δραστηριότητα έχει την εκμετάλλευση ξενοδοχείων ... ως δευτερεύουσα δραστηριότητα τις εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών,

- Δεν είχε συναφθεί ιδιωτικό συμφωνητικό ή σύμβαση ανάθεσης εργολαβίας μεταξύ της ελεγχόμενης και της εν λόγω εταιρείας. Μετά την έναρξη του ελέγχου εκπρόθεσμα η

ελεγχόμενη κατέθεσε στην υπηρεσία μας την 07/10/2021, με αριθμό πράξη κατάθεσης, σύμβαση εργολαβίας, η οποία φαίνεται να συνάφθηκε την 01/07/2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 820/78 και της ΠΟΛ. 1165/1990. Στην εν λόγω σύμβαση αναγράφεται αόριστα τίμημα 300.000,00 €, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η αντισυμβαλλόμενη είναι συνολικής αξίας 295.000,00 €.

Επί πλέον, στο εν λόγω συμφωνητικό αναγράφεται ότι η εν λόγω εταιρεία εκπροσωπείται από τον κ. πρόσωπο άσχετο με την εταιρεία, διότι διαχειριστής σύμφωνα με τα στοιχεία που ελήφθησαν από το σύστημα ELENXIS και από το Γ.Ε.Μ.Η. από 02/07/2019 είναι ο κ. του με Α.Φ.Μ. και ο οποίος είναι και Πρόεδρος του Δ.Σ. & Διευθύνων Σύμβουλος της ελεγχόμενης εταιρείας. Επίσης και η ελεγχόμενη φέρεται στο εν λόγω συμφωνητικό να εκπροσωπείται από τον κ. πρόσωπο επίσης άσχετο. Ο κ. υπήρξε μέλος του Δ. Σ. της ελεγχόμενης από 05/10/2016 μέχρι 04/08/2017. Όλα τα παραπάνω είναι ενδεικτικά της εικονικότητας των συναλλαγών.

- Στον έλεγχο δεν επιδείχθηκαν πιστοποιήσεις ολοκλήρωσης και παραλαβής του έργου.

Η ελεγχόμενη το έτος 2019 έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 295.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α 70.800,00 €, αναλυτικά περιγράφονται οι εξής εργασίες:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2019 Εκσκαφή υπόσκαφου & μετακόμιση μπαζών 1.500 κυβικά χ 50 €/κυβ. Αξία 75.000,00 € Φ.Π.Α. 18.000,00 € σύνολο 93.000,00 €.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2019 Κατασκευή γκαναΐ σε υπόσκαφο με τα υλικά 550 τ.μ. χ 250 €/τ.μ. Αξία 137.500,00 € Φ.Π.Α. 33.000,00 € σύνολο 170.500,00 €.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2019 Σοβατίσματα και βαψίματα για υπόσκαφο συνολικής επιφανείας 850 τ.μ. Αξία 82.500,00 € Φ.Π.Α. 19.800,00 € σύνολο 102.300,00 €.

Επί των παραπάνω τιμολογίων παρατηρούμε τα εξής:

Στο τιμολόγιο/2019 φέρεται να πραγματοποιήθηκαν σοβατίσματα και βαψίματα για υπόσκαφο συνολικής επιφανείας 850 τ.μ. με αξία 82.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. Όμως οι ίδιες εργασίες φέρεται να πραγματοποιήθηκαν και από τον «.....», Α.Φ.Μ. όπως περιγράφεται στο ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ/2020 Σοβατίσματα και βαψίματα για υπόσκαφο συνολικής επιφανείας 850 τ.μ. με αξία 82.520,00 €, πλέον Φ.Π.Α., αποδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών.

Τα εκδοθέντα τιμολόγια της «.....», Α.Φ.Μ. και του «.....», Α.Φ.Μ., φέρουν ακριβώς την ίδια γραφιστική απεικόνιση, τα δε τιμολόγια της, Α.Φ.Μ., για την έκδοση είναι σφραγισμένα με την σφραγίδα της εταιρείας και υπογεγραμμένα από την χαρακτηριστική υπογραφή του, νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης. Επί πλέον,

- Από την καρτέλα του προμηθευτή και το γενικό ημερολόγιο διαπιστώθηκε ότι ποσό 140.000,00 € συνολικά γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 50.00.00.323 (.....) και πίστωση του λογαριασμού 53.98.00.005 (.....). Τα υπόλοιπα δεν φαίνεται να εξοφλούνται μέχρι σήμερα, καθώς μετά και από το άνοιγμα της κίνησης των λογαριασμών της ελεγχόμενης που ζητήθηκε από τις συστημικές τράπεζες που είχε λογαριασμούς αυτή, δεν διαπιστώθηκαν κινήσεις ποσών τέτοιου ύψους.

- Η, δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία δεδομένου ότι, ούτε απασχόλησε ποτέ

προσωπικό, ούτε διέθετε τον κατάλληλο εξοπλισμό για τις εργασίες αυτές, αποδεικτικό της εικονικότητας.

Δεν έχει παρακρατηθεί και αποδοθεί φόρος εργολάβων 3%.

Η προμηθεύτρια εταιρεία είναι στον όμιλο ιδίων συμφερόντων με ίδιο νόμιμο εκπρόσωπο τον κ. του, ο οποίος ως λογιστής όλων των εταιρειών του ομίλου, διαμορφώνει τα αποτελέσματα αυτών κατά το δοκούν, υποβάλλει τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με απώτερο σκοπό την είσπραξη παράνομα Φ.Π.Α. μέσω επιστροφών.

- Επιπρόσθετα, παραθέτουμε την σειρά έκδοσης και λήψης σωρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων, μέχρι που δεν καταβάλλεται τελικά ο Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, καθώς και ο φόρος εισοδήματος στη χρήση 2019:

- Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος χαρακτηρίζει τις συναλλαγές ανύπαρκτες και τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο τους.

4. «..... του», Α.Φ.Μ. Όσον αφορά τον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, ο έλεγχος παραθέτει τις εξής διαπιστώσεις:

Ο ανωτέρω ασκεί το επάγγελμα του λογιστή και έχει ατομική επιχείρηση / λογιστικό γραφείο στο, Τ.Κ. Παράλληλα συμμετέχει, είτε ως μέτοχος ή ως μέλος του Δ.Σ., στις παρακάτω εταιρείες ιδίων συμφερόντων:

«.....», Α.Φ.Μ., ως Πρόεδρος Δ.Σ. & Διευθύνων Σύμβουλος από 24/12/2010,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής από 01/03/2000,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής υπό μορφή Ε.Π.Ε. από 04/04/2017 μέχρι 29/04/2020 και Σύμβουλος -Διαχειριστής από 29/04/2020 υπό μορφή Α.Ε.,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής από 02/07/2019,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής από 04/08/2018,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής από 28/11/2018,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής από 19/12/2018,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής από 12/04/2019,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διευθύνων Σύμβουλος από 24/03/2020,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Πρόεδρος Δ.Σ. & Διευθύνων Σύμβουλος από 21/01/2021,

«.....», Α.Φ.Μ., ως Διαχειριστής από 18/09/2007,

«.....», ως Διαχειριστής από 19/11/2020,

13) «.....», Α.Φ.Μ., ως μέλος του Δ.Σ. από 04/04/2019 - 28/04/2021

Ο ανωτέρω χρησιμοποιώντας τις παραπάνω εταιρείες, καθώς και πολλές εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις πελατών του, στις οποίες τηρεί τα λογιστικά αρχεία, συντάσσει και υποβάλλει τις φορολογικές τους δηλώσεις εισοδήματος, παρακρατούμενων, Φ.Π.Α., ΜΥΦ κ.λπ., προβαίνει

συστηματικά σε έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκατομμυρίων ευρώ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, με αποτέλεσμα οι εν λόγω εταιρείες συμφερόντων του, να έχουν λάβει επιστροφές Φ.Π.Α., κυρίως χωρίς έλεγχο.

Επί πλέον η διαπίστωση ότι, οι εκδότες των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι πελάτες του και των λογιστικών εταιρειών συμφερόντων του, αποδεικνύεται και από την εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. e-κοινοπολισεις, στην ηλεκτρονική διεύθυνση που έχουν αναρτήσει για την ηλεκτρονική ενημέρωση τους με τις υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.

... Πόρισμα ελέγχου

Ο έλεγχος, έχοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση ή επιστροφή τον ΦΠΑ των εικονικών συναλλαγών...»

Περαιτέρω, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου ΕΛΠ, την 17/9/2021 η προσφεύγουσα απέστειλε στον έλεγχο, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τα ισοζύγια των ετών 2019, 2020 και από 01/01/2021 έως 31/05/2021, ενώ την 06/10/2021 επέδωσε στον επιτόπιο έλεγχο ισοζύγια των ετών 2019, 2020 και από 01/01/2021 έως 31/05/2021, με διαφορετικά όμως δεδομένα, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Στα εν λόγω ισοζύγια είχαν μεταβληθεί οι εγγραφές σε σχέση με τα αρχικά, κυρίως στους λογαριασμούς τις ομάδας 5, παρά το ότι αφορά κλεισμένη χρήση με δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.. Βάσει των ανωτέρω επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για τήρηση των λογιστικών αρχείων από μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 η κοινοποίηση των οριστικών πράξεων (προσβαλλόμενων) έλαβε χώρα μετά την πάροδο της προθεσμίας των εν λόγω διατάξεων.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 30 παρ. 1 και του άρθρου 32 παρ. 1 του ΦΠΑ αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης φόρου.
3. Η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών εδράζεται αποκλειστικά στη φορολογική εικόνα των εκδοτριών επιχειρήσεων χωρίς να έχει γίνει φορολογικός έλεγχος από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Δεν έχει αξιολογηθεί από τη Φορολογική Αρχή το κύριο αντικείμενο απόδειξης ήτοι το ίδιο το έργο. Ακόμη και εάν οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με τους φερόμενους ως εκδότες, προκύπτει η καλή πίστη της προσφεύγουσας. Μη νόμιμη επιβολή ΦΠΑ.
4. Σύμφωνα με την από 11.5.2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τα έτη 2017-2018, και όπως προκύπτει από τις σελ. 30-31 της εν λόγω έκθεσης δεν διαπιστώθηκε εικονικότητα των συναλλαγών της προσφεύγουσας. Έχουν προσκομιστεί στον έλεγχο όλα τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία.
5. Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/13.4.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της παρούσας προσφυγής προσκομίστηκε η με αρ. έννοκη βεβαίωση αναφορικά με την κατασκευή και τα κόστη κατασκευής του αναφερόμενου σε αυτό έργου.

6. Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/14.7.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της παρούσας προσφυγής προσκομίστηκαν έκθεση εκτίμησης αξίας έργου κατασκευής του μηχανικού- εκτιμητή

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... 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 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. 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 καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει

τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...].

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν.4308/2014 'Διασφάλιση Αξιοπιστίας Λογιστικού Συστήματος': «...3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. ...

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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις

διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των από 14.2.2022 εκθέσεων ελέγχου ΕΛΠ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τα έτη 2019 και 2020 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία από την του , Α.Φ.Μ., τον , Α.Φ.Μ. και την «.....». Α.Φ.Μ., για συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν/ανύπαρκτες συναλλαγές. Η εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αναλύεται εκτενέστερα στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου. Λαμβάνοντας υπόψη την εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, επαναπροσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα ΦΠΑ για τα ως άνω έτη.

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, 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 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 ν' 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)).

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές επικαλούμενη προς τούτο αορίστως τις σελ. 30-31 της από 11.5.2021 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της προσφεύγουσας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών φορολογικών 2017-2018. Στις εν λόγω σελίδες της ως άνω έκθεσης γίνεται αναφορά σε συναλλαγές (δαπάνες) της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018 με τις ανάδοχες εταιρείες (ΑΦΜ), (ΑΦΜ), (ΑΦΜ). Όμως, με τον υπό κρίση έλεγχο, σύμφωνα με τις από 14.2.2022 εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κρίθηκαν οι αναφερόμενες στις εν λόγω εκθέσεις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους (προμηθευτές) του Α.Φ.Μ., Α.Φ.Μ. και «.....», Α.Φ.Μ., κατά τα έτη 2019-2020, και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αλυσιστελώς προβαλλόμενος.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣΤΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣΤΕ 3762/2009 σκ. 9). Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από τον ίδιο πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να

αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προσβαλλόμενος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14.2.2022 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21.3.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	829.406,37	829.406,37	
Αξία φορολογητέων εισροών	2.082.447,82	598.782,82	1.483.665,00
Φόρος εκροών	116.455,75	116.455,75	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	479.080,30	171.407,78	307.672,52
Πιστωτικό υπόλοιπο	362.624,55	54.952,03	307.672,52
Ποσό που επιστράφηκε/Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	353.199,60	353.199,60	
Χρεωστικό υπόλοιπο		298.247,57	298.247,57
Πρόστιμο άρθρου 58Α		149.123,78	149.123,78
Σύνολο καταβολή		447.371,35	447.371,35
Σύνολο για έκπτωση	9.424,95		9.424,95

- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	9.942,94	9.942,94	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.598.824,86	81.119,86	1.517.705,00
Φόρος εκροών	2.386,31	2.386,31	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	392.710,95	19.036,80	373.674,15
Πιστωτικό υπόλοιπο	390.324,64	16.650,49	373.674,15
Ποσό που επιστράφηκε/Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	258.854,80	258.854,80	
Χρεωστικό υπόλοιπο		256.995,83	256.995,83
Πρόστιμο άρθρου 58Α		128.497,93	128.497,93
Σύνολο καταβολή		385.493,76	385.493,76
Σύνολο για έκπτωση	16.305,84	14.791,52	1.514,32
Σύνολο για επιστροφή	115.164,00		115.164,00

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.