



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.7.2022

Αριθμός απόφασης: 2647

**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 1069/4.3.2014 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 2016,

• της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017,

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

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

• της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2021, 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 με αρ. πρωτ./2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία παρατάθηκε η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§5 του ν.4174/2013, κατά 30 ημέρες.
7. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.
8. 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 2016, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 71.130,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 35.565,00 €.

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 166.080,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 83.040,00 €.

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 138.019,44 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 69.009,72 €.

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2020, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 431.562,72 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 215.781,36 €.

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2021, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 82.800,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 41.400,00 €.

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 11.2.2022 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ & ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ειδικών αρχιτεκτονικών μελετών και τις κατασκευαστικές

εργασίες κτιρίων, βάσει της αρ./2021 εντολής ελέγχου. Από διασταυρώσεις της ως άνω υπηρεσίας συνεπεία των αρ./2021,/2020 και/2020 αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι στα έτη 2016, 2017, 2019, 2020 η προσφεύγουσα είχε μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ των φορολογητέων εισροών με δικαίωμα έκπτωσης και των δαπανών και εξόδων των ΜΥΦ. Στο πόρισμα της από 11.2.2022 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ αναφέρονται τα κάτωθι:

«Κατόπιν των ανωτέρω αναλυτικά .. προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι ΛΗΠΤΗΣ ΤΩΝ ΚΑΤΩΘΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ τιμολογίων ..., τα οποία έχει καταχωρήσει στα βιβλία της και έχει εκπέσει το ΦΠΑ.

Έχει λάβει ΤΕΣΣΕΡΑ (4) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2016...[από τον] ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 310.000,00 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 74.400,00 €.

Έχει λάβει ΟΚΤΩ (8) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2017...[από τον] ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 700.000,00 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 168.000,00 €.

Έχει λάβει ΔΥΟ (2) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2019...[από την] ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 94.720,00 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 22.732,96 €.

Έχει λάβει ΤΡΙΑΝΤΑΤΡΙΑ (33) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2020...[από τις εταιρείες] ΑΦΜ, ΑΦΜ, ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 2.347.120,44 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 564.028,91€.

Έχει λάβει ΤΡΙΑ (3) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για την περίοδο 01.01.2021 - 31.05.2021...[από την] ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 405.150,00 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 97.236,00€.

Όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανά προμηθευτή στο κεφάλαιο «ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ», τα προαναφερθέντα τιμολόγια που έχει λάβει η ελεγχόμενη οντότητα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2019, 2020 και 2021 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ (λήψη), καθώς:

- δεν προκύπτει να έχουν τελικά παρασχεθεί οι υπηρεσίες ή τα αγαθά από καμία οντότητα από αυτές που έχει δηλώσει ως προμηθευτές
- δεν προκύπτει να έχει πληρωθεί το αντίστοιχο ΦΠΑ από κανένα από τους διαδοχικούς εκδότες, καθώς και αυτοί χρεωπιστώνουν το ΦΠΑ κατά το δοκούν, προκειμένου να μη βγει χρεωστικό υπόλοιπο προς καταβολή, ή να βγει μικρό χρεωστικό συγκριτικά με το ύψος των συναλλαγών
- δεν έχει διαπιστωθεί καμία εξόφληση τους είτε ολική είτε μερική
- τα έργα τα οποία αναφέρονται στα συμφωνητικά δεν περιγράφονται λεπτομερώς, προκειμένου να γίνει η διασταύρωση με τα εκδοθέντα παραστατικά
- τα συμφωνητικά δεν είχαν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. του εργοδότη πριν την έναρξη των έργων
- από τη διαδοχική ανάλυση των ΜΥΦ των προμηθευτών και των αντισυμβαλλομένων τους, τελικά δεν προκύπτει να έχουν τελικά παρασχεθεί οι περιγραφείσες στα παραστατικά υπηρεσίες
- δεν προσκομίστηκαν πιστοποιήσεις ολοκλήρωσης των έργων
- δεν έχει αποδοθεί φόρος εργοληπτών για καμία από τις περιγραφείσες στα παραστατικά υπηρεσίες

- δεν έχουν προσκομιστεί φάκελοι ενδοομιλικών συναλλαγών, από τους οποίους να προκύπτουν οι πραγματικές συναλλαγές της ελεγχόμενης με τις άλλες οντότητες ιδίων συμφερόντων
- όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.4 και 5.5 της παρούσης ο του, διαχειριστής της ελεγχόμενης έχει την κύρια εκτελεστική εξουσία και πλήρη αρμοδιότητα αποφάσεων για τις περισσότερες από τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες βάσει μετοχικής σύνθεσης ή/και εκπροσώπησης, ενώ για τις υπόλοιπες αντισυμβαλλόμενες οντότητες (νομικά πρόσωπα και ατομικές επιχειρήσεις), οι οποίες δεν είναι ιδίων συμφερόντων, έχει πλήρη γνώση της οικονομικής κατάστασης τους ως λογιστής τους και άμεση πρόσβαση στη μερίδα τους στο taxinet για την υποβολή δηλώσεων εκ μέρους τους.»

Επιπλέον, όπως αναφέρεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου στο κεφ. 5.6, οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις δεν είχαν την υποδομή σε προσωπικό και μηχανήματα για να παρέχουν τις αναφερόμενες στα υπό κρίση τιμολόγια υπηρεσίες.

Περαιτέρω, όπως επισημαίνεται στην ως άνω έκθεση, εκτός από τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία που μειώνονται από τις φορολογητέες εισροές με δικαίωμα έκπτωσης, δεν αναγνωρίζονται και τα υπόλοιπα, καθώς ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Όσον αφορά την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο πόρισμα της από 11.2.2022 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ αναφέρονται τα κάτωθι:

«... Κατόπιν των ανωτέρω ... προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι **ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΩΝ ΚΑΤΩΘΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** τιμολογίων....., τα οποία έχει καταχωρήσει στα βιβλία της και δεν έχει αποδώσει τον ΦΠΑ.

Έχει εκδώσει ΔΥΟ (2) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2016...[προς την] ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 293.000,00 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 70.320,00 €.....

Έχει εκδώσει ΕΝΤΕΚΑ (11) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2017...[προς την] ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 692.000,00€ [πλέον ΦΠΑ ύψους] 166.080,00 €.....

Έχει εκδώσει ΕΞΙ (6) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2019...[προς τις εταιρείες] ΑΦΜ, με ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 575.081,00 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 138.019,44 €.....

Έχει εκδώσει ΕΙΚΟΣΙΤΕΣΣΕΡΑ (24) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2020...[προς τις εταιρείες] ΑΦΜ, ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 1.452.307,17 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 348.552,72 €.....

Έχει εκδώσει ΕΞΙ (6) ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΞΙΑΣ για την περίοδο 01.01.2021 - 31.05.2021...[προς την] ΑΦΜ [συνολικής καθαρής αξίας ύψους] 345.000,00 € [πλέον ΦΠΑ ύψους] 82.800,00 €.....

.. όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανά πελάτη στο κεφάλαιο «ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ», η ελεγχόμενη φαίνεται ότι για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2019, 2020 και 2021 εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (έκδοση), προκειμένου να τα χρησιμοποιούν οι λήπτες είτε για να μειώνεται το προς απόδοση ΦΠΑ, είτε για να προκύπτουν πιστωτικά υπόλοιπα για επιστροφή από τους λήπτες, χωρίς παράλληλα η ελεγχόμενη να πληρώνει ΦΠΑ.

Ενδεικτικά, δε, αναφέρεται ότι τον Μάρτιο 2019, η ελεγχόμενη οντότητα είχε εκδώσει τιμολόγια ύψους 480.000,00 € πλέον ΦΠΑ στην οντότητα με ΑΦΜ

..... (ιδίων συμφερόντων), για τα οποία η αντισυμβαλλόμενη υπέβαλλε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με αρ. πρωτ./2019. Το ποσό ΦΠΑ ύψους 115.200,00 € επεστράφη στην εταιρεία κατόπιν της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και σε μεταγενέστερο χρόνο η ελεγχόμενη υπέβαλλε τροποποιητική για τον 3° 2019 κατά την οποία μείωσε τις φορολογητέες εκροές κατά 674.919,00 €.....

.. τα προαναφερθέντα τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης είναι εικονικά, καθώς η ελεγχόμενη δεν είχε την υποδομή από προσωπικό και μηχανήματα να παρέχει τις υπηρεσίες και όπως αναλύεται ανά προμηθευτή στο κεφάλαιο «ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ» δεν προκύπτει να έχει χρησιμοποιήσει την υποδομή τρίτων και συνεπώς δεν προκύπτει να έχουν τελικά παρασχεθεί οι υπηρεσίες ή τα αγαθά σε καμία οντότητα από αυτές που έχει δηλώσει ως πελάτες

- δεν έχει διαπιστωθεί καμία εξόφληση τους είτε ολική είτε μερική
 - τα έργα τα οποία αναφέρονται στα συμφωνητικά δεν περιγράφονται λεπτομερώς, προκειμένου να γίνει η διασταύρωση με τα εκδοθέντα παραστατικά
 - τα συμφωνητικά δεν είχαν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. του εργοδότη πριν την έναρξη των έργων
 - δεν προσκομίστηκαν πιστοποιήσεις ολοκλήρωσης των έργων
 - δεν έχει αποδοθεί φόρος εργοληπτών για καμία από τις περιγραφείσες στα παραστατικά υπηρεσίες
 - δεν έχουν προσκομιστεί φάκελοι ενδοομιλικών συναλλαγών, από τους οποίους να προκύπτουν οι πραγματικές συναλλαγές της ελεγχόμενης με τις άλλες οντότητες ιδίων συμφερόντων
 - όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.3 της παρούσης ο του, διαχειριστής της ελεγχόμενης έχει την κύρια εκτελεστική εξουσία και πλήρη αρμοδιότητα αποφάσεων για τις περισσότερες από τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες βάσει μετοχικής σύνθεσης ή/και εκπροσώπησης, ενώ για τις υπόλοιπες αντισυμβαλλόμενες οντότητες (νομικά πρόσωπα και ατομικές επιχειρήσεις), οι οποίες δεν είναι ιδίων συμφερόντων, έχει πλήρη γνώση της οικονομικής κατάστασης τους ως λογιστής τους και άμεση πρόσβαση στη μερίδα τους στο taxisnet για την υποβολή δηλώσεων εκ μέρους τους.
- Υστερα από τα παραπάνω ο παρών μερικός έλεγχος επαναπροσδιορίζει τα αποτελέσματα ΦΠΑ ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ...»

Όσον αφορά τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την ορθή τήρηση λογιστικών αρχείων, στην από 11.2.2022 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σε συνέχεια της υπ' αριθμ. πρωτ./2021 κοινοποίησης εντολής ελέγχου - γνωστοποίησης υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, την 17.09.2021, η ελεγχόμενη οντότητα μας απέστειλε με email ισοζύγια των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων και ημερολόγια των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων εκτός από την περίοδο 01.01.2021 - 31.05.2021.

Εν συνεχεία, την 29.09.2021 έστειλε email με διαφορετικά ισοζύγια και ημερολόγια από αυτά που είχε αρχικά στείλει την 17.09.2021, με βασικότερη διαφορά την μη κίνηση του λογαριασμού 38.03.00.000 -, λογαριασμό τον οποίο κατά τα αρχικώς προσκομισθέντα ισοζύγια χρεώνει και πιστώνει με μεγάλα ποσά και ως εκ τούτου στο τέλος των χρήσεων δεν προκύπτει να έχει ούτε υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές, ούτε απαιτήσεις από τους πελάτες.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: τα αρχεία εστάλησαν με email από επίσημο email της λογιστικής εταιρείας με το λογότυπο της εταιρείας, παραπομπή στο site της εταιρείας, από την κα (email:) με κοινοποίηση στον κ. (email:) ...

όπως προκύπτει από τα δεύτερα προσκομισθέντα ισοζύγια,

- οι προμηθευτές εξοφλούνται μέσω επιταγών εισπρακτέων (λογ. 33.90.00.000), δηλαδή με επιταγές που έχει λάβει η ελεγχόμενη από τους πελάτες της, είτε μέσω γραμματίων πληρωτέων (λογ. 51.00.00.000), είτε είναι επί πιστώσει, δηλαδή η ελεγχόμενη οφείλει την εξόφληση τους και
- οι πελάτες εξοφλούν με επιταγές (λογ. 33.90.00.000), είτε με γραμμάτια (λογ. 31.00.00.000 -ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΣΤΟ ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΟ).

Στον παρόντα μερικό έλεγχο ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΕΙ ΣΩΜΑΤΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΚΑΙ ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ

Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα υπέπεσε στην παράβαση της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2019, 2020 και την περίοδο 01.01.2021 - 31.05.2021, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από το ν. 4308/2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013, γεγονός που επισύρει πρόστιμο της περίπτωσης 1 η' του άρθρου 54 του ν.4174/2013. ...»

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. Δεν στοιχειοθετείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Τα συμπεράσματα της Φορολογικής Αρχής είναι αυθαίρετα.

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. Ο έλεγχος έχει στηριχθεί σε υπόνοιες όχι σε αποδεικτικά στοιχεία. Δεν έχει αξιολογηθεί από τη Φορολογική Αρχή το κύριο αντικείμενο απόδειξης ήτοι το ίδιο το έργο. Οι αντισυμβαλλόμενες εκδότριες επιχειρήσεις είναι φορολογικά υπαρκτές. Ακόμη και εάν οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με τους φερόμενους ως εκδότες, προκύπτει η καλή πίστη της προσφεύγουσας. Μη νόμιμη επιβολή ΦΠΑ κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 49 του ν.2859/2000.

4. Παραβίαση αρχής δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Σύμφωνα με την από 11.5.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διενεργήθηκε έλεγχος στην λήπτρια ΑΦΜ τα έτη 2017-2018, και όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων ο έλεγχος έκρινε (στις σελ 30-31) ότι η προσφεύγουσα πράγματι εκτελούσε τις εργασίες στο εν θέματι έργο.

5. Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/13.4.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της παρούσας προσφυγής (εκ παραδρομής αναφέρεται επί της με αρ. /2022 προσφυγής) προσκομίστηκαν οι με αρ.,,/2022/2022 και,/2022 ένορκες βεβαιώσεις αναφορικά με την κατασκευή και τα κόστη κατασκευής των αναφερόμενων σε αυτά έργων.

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

7. Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/19.7.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της παρούσας προσφυγής, αναφορικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την (πελάτης της προσφεύγουσας), η προσφεύγουσα αρνείται την εικονικότητα των σχετικών φορολογικών στοιχείων ισχυριζόμενη ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την εν λόγω εταιρεία έχουν ακυρωθεί καθώς δεν εκτελέστηκε το σχετικό έργο. Προσκομίστηκε ισοζύγιο λογ. #62 #63 και #65 Μαρτίου 2019 και αναλυτικό καθολικό λογ. #62.04 '.....' και #63.98 'Χαρτ/μο μισθωμ. κτιρ. (διεύθυνση)' της από τα οποία όπως ισχυρίζεται προκύπτει ότι έχουν ακυρωθεί τα υπό κρίση τιμολόγια καθώς δεν έχει καταχωριστεί.

Επειδή η προσφεύγουσα με τα με αρ. πρωτ., ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/14.7.2022 & ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/19.7.2022 Συμπληρωματικά Υπομνήματα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία, όπως αυτά περιγράφονται στα υπομνήματα αυτά, και με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/19.7.2022 αίτημα ζητάει την παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§5 του ν.4174/2013, κατά 30 ημέρες.

Επειδή, με την με αρ. πρωτ./2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013, κατά 30 ημέρες.

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 ιδίου 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 αποστέλλόμενα 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), αμελλητί 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, 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 11.2.2022 εκθέσεων ελέγχου ΕΛΠ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2016-17, από την ΑΦΜ το φορολογικό έτος 2020, από την ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2019-20, και από την ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2020-21, και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2016-17, την με ΑΦΜ το φορολογικό έτος 2019, την ΑΦΜ ΑΦΜ το φορολογικό έτος 2019, ΑΦΜ το φορολογικό έτος 2020, την ΑΦΜ το φορολογικό έτος 2020, και την ΑΦΜ τα φορολογικά έτη 2020-2021. 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 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 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, όσον αφορά ειδικότερα τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία ΑΦΜ, λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα

με ΑΦΜ, εκδότρια των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου οι εργασίες που περιγράφονται στα σχετικά παραστατικά δεν προκύπτει ότι έχουν πραγματοποιηθεί και κρίθηκε ότι τα τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την εν λόγω εταιρεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, βάσει των στοιχείων που προέκυψαν κατά τον υπό κρίση έλεγχο. Αναλυτικότερα:

- Από τον υπό κρίση έλεγχο κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε την υποδομή από προσωπικό και μηχανήματα να παρέχει τις υπηρεσίες και όπως αναλύεται ανά προμηθευτή στο κεφάλαιο «ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ» και δεν προκύπτει να έχει χρησιμοποιήσει την υποδομή τρίτων.

- Τα τιμολόγια δεν έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού και δεν έχουν προσκομιστεί επιταγές ή άλλα στοιχεία εξόφλησης.

- Δεν προσκομίστηκαν πιστοποιήσεις ολοκλήρωσης του έργου.

- Δεν έχει αποδοθεί φόρος εργοληπτών για την πραγματοποίηση του έργου.

Ειδικότερα, όσον αφορά την πιστοποίηση ολοκλήρωσης του έργου, στον έλεγχο προσκομίστηκαν πιστοποιήσεις εκτέλεσης εργασιών με ημερομηνίες από 30.01.2016 έως 31.03.2017 υπογεγραμμένες από τον μηχανικό με ΑΦΜ, για τα τιμολόγια εκδόσεως με ΑΦΜ

(εργολάβος της προσφεύγουσας για το εν λόγω έργο). Από διασταύρωση που διενεργήθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο στο intranet της ΑΑΔΕ, στο Taxis και το Elenxis διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν είναι επιτηδευματίας. Ο εν λόγω μηχανικός προσήλθε την 05.10.2021 στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και δήλωσε (αρ. πρωτ. /2021) ότι δεν έχει κάνει ποτέ έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ., δεν έχει εκδώσει ποτέ σφραγίδα και έως εκείνη την ημέρα δεν είχε ποτέ επιβλέψει οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έργο είτε ως ελεύθερος επαγγελματίας είτε ως υπάλληλος, και δεν υπέγραψε τις εν λόγω πιστοποιήσεις. Συνεπώς δεν προκύπτει να έχει καμία σχέση με την οντότητα με ΑΦΜ ή με την προσφεύγουσα και δεν προκύπτει η πιστοποίηση εκτέλεσης εργασιών των περιγραφέντων στα παραστατικά έργων.

Περαιτέρω, δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των εν λόγω παραστατικών. Η προσφεύγουσα την 17.09.2021 απέστειλε με email ημερολόγια εγγραφών και ισοζύγια των ελεγχόμενων φορολογικών ετών εκτός από το ισοζύγιο της περιόδου 01.01.2021 - 31.05.2021. Εν συνεχεία, την 29.09.2021 έστειλε email με διαφορετικά ισοζύγια και ημερολόγια από αυτά που είχε αρχικά στείλει την 17.09.2021, με βασικότερη διαφορά την μη κίνηση του λογαριασμού 38.03.00.000 - Από τον έλεγχο των κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι δεν έχουν γίνει εξοφλήσεις, καίτοι στο αρχικά προσκομισθέν ημερολόγιο εγγραφών και στο ισοζύγιο της 17.09.2021 έχουν πραγματοποιηθεί εγγραφές με χρέωση του λογαριασμού «38.03.00.000 -» σε πίστωση του λογαριασμού «30.00.00.031 -» με αιτιολογία έναντι λογαριασμού. Ωστόσο, ακόμα και βάσει των μεταγενέστερα προσκομισθέντων ισοζυγίων της 29.09.2021, κατά τα οποία ο πελάτης έχει εξοφλήσει με επιταγές εισπρακτέες (λογ. 33.90.00.000), αυτές επίσης δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, προκειμένου να γίνουν διασταυρώσεις και αλληλογραφία με τις αρμόδιες τράπεζες προς διαπίστωση των πραγματικών εξοφλήσεων.

Επειδή αναφορικά με τα εκδοθέντα τιμολόγια προς την με το αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/19.7.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα επί της παρούσας προσφυγής, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν τίθεται θέμα εικονικότητας αυτών, καθώς έχουν ακυρωθεί δεδομένου ότι δεν εκτελέστηκε το σχετικό έργο. Σε κάθε

περίπτωση η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προκύπτει από τις από 11.2.2022 εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ και ΦΠΑ. Σύμφωνα, δε, με την από 11.2.2022 έκθεση ΦΠΑ, η υπέβαλε για τα ανωτέρω αίτηση επιστροφής ΦΠΑ και ποσό ΦΠΑ ύψους 115.200,00 € επεστράφη στην εν λόγω εταιρεία. Το ως άνω επιστραφέν ποσό ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων, που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ακυρώθηκαν, δεν προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ότι επιστράφηκε από την, ούτε η προσφεύγουσα επικαλείται κάτι τέτοιο, και δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την ακύρωση των τιμολογίων. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

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 προβαλλόμενος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11.2.2022 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο 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 2016

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	297.000,00	297.000,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	317.533,33		317.533,33
Φόρος εκροών	71.280,00	71.280,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	76.358,00	150,00	76.208,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.078,00		5.078,00

Χρεωστικό υπόλοιπο		71.130,00	71.130,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		35.565,00	35.565,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		106.695,00	106.695,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.078,00		5.078,00

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	692.000,00	692.000,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	707.680,86		707.680,86
Φόρος εκροών	166.080,00	166.080,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	169.843,41		169.843,41
Πιστωτικό υπόλοιπο	8.841,41		8.841,41
Χρεωστικό υπόλοιπο		166.080,00	166.080,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		83.040,00	83.040,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		249.120,00	249.120,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.841,41		8.841,41

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	95.081,00	575.081,00	480.000,00
Αξία φορολογητέων εισροών	95.135,93		95.135,93
Φόρος εκροών	22.819,44	138.019,44	115.200,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	22.832,60		22.832,60
Πιστωτικό υπόλοιπο	13,16		13,16
Χρεωστικό υπόλοιπο		138.019,44	138.019,44
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		69.009,72	69.009,72
Σύνολο φόρου για καταβολή		207.029,16	207.029,16
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13,16		13,16

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.452.308,00	1.452.308,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	2.359.521,12		2.359.521,12
Φόρος εκροών	348.553,92	348.553,92	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	431.307,76		431.307,76
Πιστωτικό υπόλοιπο	82.753,84		82.753,84
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		83.008,80	83.008,80
Χρεωστικό υπόλοιπο		431.562,72	431.562,72
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		215.781,36	215.781,36
Σύνολο φόρου για καταβολή		647.344,08	647.344,08
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	82.753,84		254,96

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2021

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ/ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	345.000,00	345.000,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	406.198,86		406.198,86
Φόρος εκροών	82.800,00	82.800,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	180.241,54		180.241,54
Πιστωτικό υπόλοιπο	97.441,54		97.441,54
Χρεωστικό υπόλοιπο		82.800,00	82.800,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		41.400,00	41.400,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		124.200,00	124.200,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	97.441,54		97.441,54

- Η υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου , φορολογικού έτους 2021
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. έ 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.