



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1704

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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.

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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση τελούσας εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στην κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2016-31.12.2016, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ.υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσας εταιρείας με την επωνυμία, η οποία υποβλήθηκε **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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2016 -31.12.2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ποσού 50.640,00€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) ποσού 25.320,00€, ήτοι συνολικό ποσό 75.960,00€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ....., τελευταία κατά σειρά, τροποποιημένη εντολή του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2018.

Ο ανωτέρω έλεγχος περιορίστηκε μόνο στα διαλαμβανόμενα που αναφέρονται:

- α) στο με αρ. πρωτ. ΑΤΤ Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και
- β) στο με αρ. πρωτ. ΑΤΤ Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής

Με τα ως άνω Πληροφοριακά Δελτία στάλθηκαν και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα:

1) Της από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2016 – 2017, η προσφεύγουσα κρίθηκε:

- ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις εταιρείες
- ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την εταιρεία

2) Της από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2018, η προσφεύγουσα κρίθηκε:

- ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία και
- ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τις εταιρείες

Τα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από και προς τις παραπάνω οντότητες κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Ειδικότερα ως προς το φορολογικό έτος 2016 κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα:

- Έλαβε εννέα (9) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 211.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 50.640,00€ από τη συναλλακτικά ανύπαρκτη και εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιχείρηση

- Είναι φορολογικά υπαρκτή (υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, Φόρου εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα ελεγχόμενα έτη) αλλά συναλλακτικά και ουσιαστικά ανύπαρκτη καθώς δεν ήταν σε θέση να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες προς την επιχείρηση Σημειώνεται ότι στο φορολογικό έτος 2016 είχε εκδώσει προς την εν λόγω εταιρεία πέντε (5) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 54.950,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.188,00€.

Από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής υιοθετήθηκε το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και εν συνεχεία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και μεταξύ άλλων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Κατόπιν του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κατατέθηκαν όλα τα αιτούμενα φορολογικά στοιχεία, έγγραφες πειστικές εξηγήσεις και αντικρούστηκαν τα εσφαλμένα και αβάσιμα συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου. Κακώς και παρανόμως δεν λήφθηκαν υπόψη, ούτε αξιολογήθηκαν, άλλως δεν συνεκτιμήθηκε ορθά το πλήθος των φορολογικών στοιχείων και άλλων εγγράφων που προσκομίστηκαν και επιπλέον από τον έλεγχο δεν αντικρούστηκαν οι ισχυρισμοί της. Επιπρόσθετα, το μεγαλύτερο μέρος των συναλλαγών με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις έχει αποδεδειγμένα εξοφληθεί μέσω του τραπεζικού συστήματος.

2) Ο έλεγχος βασίστηκε μόνο σε συμπεράσματα και όχι αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικότερα, η διαδικασία που ακολουθήθηκε είναι έωλη, κατά την οποία εντελώς συμπερασματικά και επειδή θεωρήθηκαν ως φορολογικοί παραβάτες οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, αυτομάτως και συλλήβδην θεωρήθηκαν ως εικονικά όλα τα τιμολόγια των πραγματικών μεταξύ τους συναλλαγών, με συνέπεια να βρίσκεται αντιμέτωπη με υπέρμετρα και εντελώς άδικα πρόστιμα και καταλογισμούς.

3) Εικασίες, υπόνοιες και γενικόλογα συμπεράσματα όπως στην εν προκειμένω έκθεση μερικού ελέγχου, στην οποία αορίστως αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εικονικά στο σύνολό τους διότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ουδέποτε πραγματοποίησαν αγορές των ειδών που αναφέρονται στα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία, ή δεν είχαν επαρκείς για την δραστηριότητα τους εγκαταστάσεις, ή δεν είχαν επαρκείς για την δραστηριότητα τους εγκαταστάσεις, ή δεν διέθεταν κατάλληλο μηχανολογικό εξοπλισμό ή κατάλληλα μεταφορά μέσα, κλπ, δεν αρκούν για να τεκμηριώσουν, και αναδείξουν παρόμοιες ή άλλες ουσιαστικές παραβάσεις, εάν τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος δεν είναι απολύτως συγκεκριμένα και αδιάσειστα.

4) Δεν μπορεί να καταλογιστεί πρόθεση ή δόλος στον λήπτη και ούτε είναι υποχρεωμένος να αποδεικνύει εκάστοτε την καλή του πίστη.

5) Από κανένα στοιχείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή δήλωσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και μάλιστα σε συμπαιγνία και συνεννόηση με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες και τούτο μετά από μια σύννομη και ανεπίληπτη φορολογική συμπεριφορά από την έναρξη έως και σήμερα.

6) Εκπεσιμότητα δαπάνης.

7) Η φορολογική αρχή αναλύοντας όλες τις συναλλαγές της με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, που εξοφλήθηκαν με διατραπεζική μεταφορά χρημάτων, διαπίστωσε εσφαλμένα ότι η δικαιούχος επιχείρηση προωθούσε διατραπεζικά το συγκεκριμένο χρηματικό ποσό σε άλλες άγνωστες στην ίδια επιχειρήσεις και το γεγονός αυτό συνιστά κατά τη φορολογική αρχή πλήρη απόδειξη εικονικότητας των συγκεκριμένων συναλλαγών.

8) Οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί στο ακέραιο και ολοσχερώς και οι αναληφθείσες υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί.

9) Κανένας έλεγχος δεν διενεργήθηκε στην ίδια.

10) Άλλως και όλως επικουρικώς, τυχόν διαπιστούμενη εικονικότητα δύναται να ανάγεται μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη και κανένας καταλογισμός δεν θα πρέπει να λάβει χώρα καθ' όσον τελούσε σε καλή πίστη.

Σε συνέχεια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής υποβλήθηκε το υπ' αρ. πρωτ.υπόμνημα στο οποίο προβάλλονται ισχυρισμοί περί μη κοινοποίησης της Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, περί μη εικονικότητας, περί καλοπιστίας, περί εξόφλησης του μεγαλύτερου μέρους των ληφθέντων στοιχείων με τραπεζικό μέσο και περί παραγραφής όσον αφορά τον καταλογισμό Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3^α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.[...]»

Επειδή, στην παρ. 27α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να**

εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1.Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

...β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

...3.Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

...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 εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/25-09-2023 με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων»:

«...3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της παρ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν. ...»

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε κατά το φορολογικό έτος 2016, λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, ενώ μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.07.2016 – 31.12.2016 με διαφορά κύριου φόρου (χρεωστικό υπόλοιπο) ύψους 50.640,00€.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις καθώς και την υπ' αριθ. Ε. 2057/2023 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορθώς εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πράξη ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.07.2016 -31.12.2016, καθόσον η διαφορά φόρου ΦΠΑ, ανέρχεται σε 50.640,00€ και υπερβαίνει το τιθέμενο όριο ύψους 50.000,00€ της παρ.3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (νυν άρθρο 79 ν.5104/2024) περί φοροδιαφυγής και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «... Όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και

την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής γίνεται αναφορά σε αποσπάσματα της από Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2023 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στην οποία ελεγχόμενο μέρος είναι η προσφεύγουσα και αφορά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Ειδικότερα, σε αυτές για το φορολογικό έτος 2016 αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα:

Α) Έλαβε το φορολογικό έτος 2016 εννέα (9) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 211.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 50.640,00€ από τη συναλλακτικά ανύπαρκτη και εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιχείρηση

Β) Είναι φορολογικά υπαρκτή (υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, Φόρου εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα ελεγχόμενα έτη) αλλά είναι συναλλακτικά και ουσιαστικά ανύπαρκτη καθώς δεν δύναται να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες προς την επιχείρηση Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2016 είχε εκδώσει προς την ανωτέρω εταιρεία πέντε (5) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 54.950,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.188,00€.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Επειδή στην ως άνω προμηθεύτρια επιχείρηση, της προσφεύγουσας, διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για την εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση αναφέρονται τα κάτωθι:

«Για την επιχείρηση σύμφωνα με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής και την από έκθεση ελέγχου ... είναι φορολογικά υπαρκτή (υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, Φόρου εισοδήματος -δεν υπέβαλλε για την χρήση 2018- και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών) αλλά συναλλακτικά και ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχείρηση και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τους κάτωθι λόγους:

1) Δεν υπήρξε ποτέ ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση. Κατά την έναρξη, ο μισθώνει επαγγελματική εγκατάσταση επί της, βάσει μισθωτηρίου συμβολαίου με ισχύ από 1-4-2015. Στις 22-7-2020 υποβάλλεται από τον μισθωτή εκπρόθεσμη λύση το του ως άνω μισθωτηρίου με ημερομηνία λύσης 31-12-2015. Στην δήλωση Ε2 του μισθωτή, το ως άνω ακίνητο δηλώνεται την χρήση 2015 ως κενό. Στην δηλωθείσα έδρα επί της οδού μισθώνονται δύο γραφεία στον πρώτο όροφο στις 19-10-2016 και μέχρι το τέλος του συγκεκριμένου μήνα ήτοι 31-10-2016, λύεται η μίσθωση. Την 1-9-2017 μισθώνονται δύο γραφεία στον δεύτερο όροφο του ίδιου κτιρίου. Στις 31-12-2017 λύνονται και οι νέες συμβάσεις χωρίς να καταβληθούν μισθώματα (όπως προκύπτει από την δήλωση Ε2 του μισθωτή). Από τα παραπάνω και σε συνδυασμό με τον επιτόπιο έλεγχο στις (όπου δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης, ούτε κάποιο στοιχείο παρελθοντικής παρουσίας), προκύπτει ότι

ποτέ δεν ασκήθηκε δραστηριότητα στις δηλωθείσες έδρες του, ούτε εντοπίστηκε να δραστηριοποιείται σε κάποια άλλη εγκατάσταση.

2) Δεν απασχόλησε ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς ενώ βρέθηκε απογραφή στο μητρώο εργοδοτών με δραστηριότητα την παραγωγή ρεπρογραφικών προϊόντων, ουδέποτε όμως υπέβαλλε Α.Π.Δ, ούτε κατάβαλλε αναλογούσες εισφορές.

3) Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.

4) Δεν διαθέτει και δεν διέθετε ποτέ τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα τραπεζικό ίδρυμα.

5) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής για την παράβαση αυτή συντάχθηκε και επιδόθηκε στον Δήμο Γαλασίου το με αριθμ. ΣΔΕ και ο με αριθμ.....

6) Έλαβε την περίοδο 2016-2017 τραπεζικές επιταγές σε διαταγή της συνολικής αξίας 112.680,00 € ως πληρωμή για την μεταξύ τους συνεργασία. Οι επιταγές αυτές βρέθηκαν στην κατοχή φυσικών και νομικών προσώπων που δεν έχουν καμία σχέση με τον (είτε εμπορική είτε άλλης φύσεως), ενώ κάποιες επιταγές παραμένουν στα χέρια του τότε διαχειριστή της και χρησιμοποιούνται για : 1) την εξόφληση απαιτήσεων άλλων εταιρειών όπου διαχειριστής είναι ο ίδιος (.....) και 2) την εξόφληση οφειλών συγγενικών του προσώπων (Μισθώματα του θείου του,)

7) Από την προαναφερθείσα συνεργασία του με την δημιουργείται οφειλή της δεύτερης προς τον ελεγχόμενο συνολικής αξίας 1.496.878,50 € από τα οποία εξοφλούνται 248.700,00 € αφήνοντας ανοικτή οφειλή 1.248.178,50 €, όπως αποτυπώνεται σε ληφθείσα καρτέλα κινήσεων του ελεγχόμενου. Από την προαναφερθείσα καρτέλα διαπιστώνεται ότι οι πληρωμές είναι καταχωρημένες ως συμψηφιστικές εγγραφές, υποδηλώνοντας κατάθεση χρηματικών ποσών/επιταγών (εγγραφές φέρουν ως αιτιολογία αριθμούς επιταγών) σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, που όπως προαναφέρθηκε δεν υπάρχουν. Επίσης σημειώνεται ότι η δεν προσκόμισε παραστατικά εξοφλήσεων.

8) Ο έχει εκδώσει τιμολόγια παροχής εργασιών σε δύο επιχειρήσεις: για κατασκευαστικές εργασίες που απαιτούν πολλές διαφορετικές ειδικότητες τεχνιτών (Υδραυλικές – ηλεκτρολογικές - ξυλουργικές εργασίες, επιχρίσματα, τοποθέτηση κουφωμάτων, σιδηροκατασκευές, επισκευή και τοποθέτηση ανελκυστήρα κτλ) γεγονός που καθιστά αδύνατη την πραγματοποίηση αυτών καθώς ο ελεγχόμενος δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

9) Ο έχει εκδώσει δύο τιμολόγια παροχής εργασιών στην με αιτιολογία «εκπόνηση σχεδίων». Ο δεν μπορούσε να επιτελέσει τις συγκεκριμένες εργασίες καθώς δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και δεν προκύπτει από πουθενά ότι υπήρχε η δυνατότητα παροχής της συγκεκριμένης υπηρεσίας (μη δήλωση αντίστοιχης δραστηριότητας κτλ).

10) Τα τιμολόγια που εξέδωσε ο προς τις που αφορούν εργασίες συντήρησης των εγκαταστάσεων της εταιρείας δεν φέρουν κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες όπως:

➤ Αναλυτική καταγραφή των εκτελεσθεισών εργασιών

- Κοστολόγηση των εκτελεσθεισών εργασιών
- Προσωπικό που απασχολήθηκε στις τιμολογημένες εργασίες
- Εργατοώρες που αναλώθηκαν για την περάτωση των εργασιών
- Εντολές ανάθεσης εργασιών από τις αρμόδιες τεχνικές υπηρεσίες των
- Φύλλα εργασιών υπογεγραμμένα από τις τεχνικές υπηρεσίες, που να πιστοποιούν την περάτωση αυτών.

11) Σύμφωνα με την φύση των εργασιών συντήρησης στις εγκαταστάσεις της εταιρείαςκαι όπως αποτυπώθηκαν στα συμφωνητικά μεταξύ της (αρχικός ανάδοχος του έργου) της, η πραγματοποίηση αυτών απαιτούσε ικανό αριθμό τεχνιτών και σε καμία περίπτωση δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από μόνο ένα τεχνίτη. Συγκεκριμένα στο συμφωνητικό ανάμεσα σε όλα τα μέρη (εργοδότης, αρχικός ανάδοχος, υπεργολάβος κτλ) που αφορούν τις εργασίες συντήρησης, αναφέρεται ότι οι εργασίες θα ανατίθενται από τους υπευθύνους των τεχνικών υπηρεσιών των ως άνω εγκαταστάσεων στον εκάστοτε εργολάβο όπως προκύπτουν, ενώ η αμοιβή της κάθε εργασίας θα υπολογίζεται με βάση τις απαιτούμενες εργατοώρες και όχι κατ' αποκοπή. Στο συμφωνητικό της (αρχικός ανάδοχος του έργου) με την αναφέρεται ρητά ότι σε περίπτωση διαφωνίας των δύο πλευρών για την αξία των επιμέρους εργασιών, η αμοιβή θα υπολογίζεται με τις πραγματοποιηθείσες εργατοώρες με τιμή 12,70 €/ώρα. Παρόμοιος όρος υπάρχει και στο συμφωνητικό της, με την μόνη διαφορά να εντοπίζεται στην τιμή της εργατοώρας όπου στο συγκεκριμένο συμφωνητικό ανέρχεται σε 13,20 €/ώρα.

Ο έλεγχος βάσει της ως άνω ενδεικτικής τιμής υπολόγισε τις απαιτούμενες εργατοώρες για τις εργασίες συντήρησης που τιμολόγησε ο:

...

Από τον ανωτέρω πίνακα διαφαίνεται ότι οι τιμολογηθείσες εργασίες απαιτούσαν κατά μέσο όρο περίπου 1.500,00 εργατοώρες τον μήνα, σε δύο εγκαταστάσεις. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι ένας εργαζόμενος με οκτάωρη εργασία πραγματοποιεί 160 ώρες μηνιαίως. Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από τον ελεγχόμενο καθώς δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

12) Έλαβε το φορολογικό έτος 2015, διακόσια πενήντα έξι (256) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 126.530,00 πλέον ΦΠΑ 29.101,90 από την συναλλακτικά ανύπαρκτη και εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ατομική επιχείρηση).»

Επειδή πέρα των όσων συνοπτικά αναφέρονται ανωτέρω σχετικά με τις πληρωμές της προσφεύγουσας προς τον προμηθευτή της, στις σελίδες 27-31 της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος γίνεται εκτενής αναφορά για αυτές.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τεκμηριώθηκε επαρκώς και αιτιολογημένα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στη με αρ. πρωτ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, δυνάμει της οποίας το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αιτήθηκε την προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων καθώς και των παραστατικών εξόφλησης των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2018.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι, η προσφεύγουσα - λήπτρια επιχείρηση, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, **δεν προσκόμισε**, τόσο στο στάδιο του ελέγχου, όσο και στην Υπηρεσία μας κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται οι κρινόμενες συναλλαγές**. Επιπλέον, δεδομένου ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη. **Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Επειδή οι λόγοι, για τους οποίους κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι φορολογικά υπαρκτή (υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, Φόρου εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα ελεγχόμενα έτη) αλλά είναι συναλλακτικά και ουσιαστικά ανύπαρκτη καθώς δεν δύναται να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες προς την επιχείρηση καταγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., ως κάτωθι:

«1) Δεν απασχόλησε το απαιτούμενο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, σχετικό με τις προαναφερθείσες δραστηριότητες καθώς όπως παρουσιάστηκε τόσο από τις προσκομιζόμενες μισθοδοτικές καταστάσεις όσο και από το απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ απασχολούσε ένα άτομο της σχετικής ειδικότητας εργατοτεχνιτών για τα ελεγχόμενα έτη 2016-2017. Κατά συνέπεια, λόγω της αδυναμίας αυτής η ελεγχόμενη σύναπτε συμβάσεις ανάθεσης έργου με τις επιχειρήσεις οι οποίες όπως προελέχθη είναι εικονικές.

2) Δεν κατέχει, ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.

3) Οι επιταγές με τις οποίες εξοφλήθηκαν οι βασικοί προμηθευτές - ανάδοχοι του έργου της συντήρησης των βρέθηκαν κατατεθειμένες σε λογαριασμούς ατόμων οι οποίοι δεν είχαν κατασκευαστική δραστηριότητα κανενός είδους. Επίσης παρατηρήθηκε ότι δυο διαφορετικοί ανάδοχοι έδωσαν στα ίδια άτομα τις επιταγές.

Επίσης η επιταγή με αριθμ είναι εκδόσεως της επιχείρησης η οποία πληρώνει την που αυτή με την σειρά της μεταβιβάζει την επιταγή στον

Σημειώνεται ότι ο διατηρούσε από τις 20-12-2013 έως τις 19-1-2016 και από 24-2-2016 έως 28-2-2018. Από τις ΜΥΦ των δεν προκύπτει συναλλακτική δραστηριότητα με τον

4) Οι αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της ελεγχόμενης παρουσιάζουν μεγάλη δυσαναλογία αναμεταξύ τους. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τις αναλογίες μεταξύ των εξόδων και των εσόδων αφαιρουμένων για τα έτη 2016 (211.000,00€) και 2017 (592.920,00€) των τιμολογίων από τους τα οποία όπως προελέχθη είναι εικονικά.

Έτη	Συνολικά έξοδα Καθαρή αξία	Συνολικά έσοδα Καθαρή αξία	Ποσοστό
2016	17.295,69	232.750,00	7,43%
2017	11.146,92	603.333,00	1,84%

Από τις ανωτέρω αναλογίες παρατηρούμε ότι η ελεγχόμενη δεν θα ήταν δυνατόν να παρέχει το ύψος των αναγραφόμενων υπηρεσιών προς την χωρίς το ανάλογο ύψος των αντίστοιχων προμηθευτών.

5) Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη προς την εταιρεία που αφορούν σε εργασίες συντήρησης των εγκαταστάσεων της εταιρείας δεν φέρουν κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες όπως:

- Αναλυτική καταγραφή των εκτελεσθεισών εργασιών
- Κοστολόγηση των εκτελεσθεισών εργασιών
- Προσωπικό που απασχολήθηκε στις τιμολογημένες εργασίες
- Εργατοώρες που αναλώθηκαν για την περάτωση των εργασιών
- Εντολές ανάθεσης εργασιών από τις αρμόδιες τεχνικές υπηρεσίες των
- Φύλλα εργασιών υπογεγραμμένα από τις τεχνικές υπηρεσίες, που να πιστοποιούν την περάτωση αυτών.

Το μόνο που αναγράφεται στα τιμολόγια είναι και απλά αναφέρουν ως αιτιολογία εργασίες στα βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού.

Επίσης, και στα προσκομισθέντα τιμολόγια εκδόσεως οι οποίοι ήταν υπεργολάβοι του έργου για συντήρηση των εγκαταστάσεων σε ούτε και εκεί δεν αναγράφεται κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες όπως:

- Αναλυτική καταγραφή των εκτελεσθεισών εργασιών
- Κοστολόγηση των εκτελεσθεισών εργασιών
- Προσωπικό που απασχολήθηκε στις τιμολογημένες εργασίες
- Εργατοώρες που αναλώθηκαν για την περάτωση των εργασιών
- Εντολές ανάθεσης εργασιών από τις αρμόδιες τεχνικές υπηρεσίες των
- Φύλλα εργασιών υπογεγραμμένα από τις τεχνικές υπηρεσίες, που να πιστοποιούν την περάτωση αυτών.

6) Επίσης, σύμφωνα με την φύση των εργασιών συντήρησης στις εγκαταστάσεις της εταιρείας και όπως αποτυπώθηκε στο συμφωνητικό μεταξύ της (αρχικός ανάδοχος του έργου) και της, η πραγματοποίηση αυτών απαιτούσε ικανό αριθμό τεχνιτών και σε καμία περίπτωση δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από μόνο ένα τεχνίτη.

Συγκεκριμένα στο συμφωνητικό ανάμεσα σε όλα τα μέρη (εργοδότης, αρχικός ανάδοχος, υπεργολάβος κτλ) που αφορούν τις εργασίες συντήρησης, αναφέρεται ότι οι εργασίες θα ανατίθενται από τους υπευθύνους των τεχνικών υπηρεσιών των ως άνω εγκαταστάσεων στον εκάστοτε εργολάβο όπως προκύψουν, ενώ η αμοιβή της κάθε εργασίας θα υπολογίζεται με βάση τις απαιτούμενες εργατοώρες και όχι κατ' αποκοπή. Στο συμφωνητικό της (αρχικός ανάδοχος του έργου) με την αναφέρεται ρητά ότι σε περίπτωση διαφωνίας των δύο πλευρών για την αξία των επιμέρους εργασιών, η αμοιβή θα υπολογίζεται με τις πραγματοποιηθείσες εργατοώρες με τιμή 12,70 ευρώ/ώρα.

Ο έλεγχος βάσει της ως άνω ενδεικτικής τιμής υπολόγισε τις απαιτούμενες εργατοώρες για τις

εργασίες συντήρησης που τιμολόγησε η προς την σε 4.326,77 συνολικά εργατοώρες για το 2016 και σε 29.338,58 συνολικά εργατοώρες για το 2017.

Από τον υπολογισμό αυτόν προέκυψε ότι για το κάθε μηναίο παραστατικό οι τιμολογηθείσες εργασίες απαιτούσαν κατά μέσο όρο για το έτος 2016 περίπου 1.081 και για το έτος 2017 1.222 εργατοώρες τον μήνα, για κάθε εγκατάσταση.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι ένας εργαζόμενος με πενθήμερη οκτάωρη εργασία πραγματοποιεί 160 (8*20) ώρες μηνιαίως.

Σημειώνεται ότι και στην εξαιρετικά απίθανη περίπτωση που κάποιος εργαζόμενος δουλεύει δώδεκα ώρες την ημέρα για 7 μέρες οι εργατοώρες που θα πραγματοποιήσει είναι 360 (12*30) ώρες μηνιαίως αντίστοιχα οι ετήσιες είναι 4.320 (12*360) ώρες.

Η ελεγχόμενη οντότητα απασχολούσε μόνο ένα (1) άτομο σχετικής ειδικότητας εργατοτεχνίτη με συνολικές ημέρες απασχόλησης 39 για το έτος 2016 και 190 για το έτος 2017. Οι 39 και οι 190 ημέρες αντιστοιχούν σε αναλογία των 8 ωρών σε 312 (39*8) ώρες και 1.520(190*8) ώρες αντίστοιχα.

Οι συνολικές ώρες για κάθε έτος ανέρχονται σε 4.326,77 ώρες για το έτος 2016 και 29.338,58 για το έτος 2017.

Για το έτος 2016 από την αναγωγή της τιμολόγησης σε εργατοώρες ήτοι 4.326,77 σε σχέση με την αναγωγή σε εργατοώρες των πραγματοποιηθέντων ημερών ασφάλισης ήτοι 312 και για το έτος 2017 από την αναγωγή της τιμολόγησης σε εργατοώρες ήτοι 29.338,58 σε σχέση με την αναγωγή σε εργατοώρες των πραγματοποιηθέντων ημερών ασφάλισης ήτοι 1.520 βάσει του εγγράφου του ΕΦΚΑ είναι παραπάνω από εμφανές ότι οι εργασίες δεν θα μπορούσαν να εκτελεστούν από το υφιστάμενο προσωπικό ήτοι ένα (1) άτομο.

Όπως προαναφέρθηκε η ελεγχόμενη ανέθεσε το έργο για την συντήρηση των σε δυο αναδόχους τους

α. και

β.

α) Ο έλεγχος βάσει της ως άνω ενδεικτικής τιμής (12,70 ευρώ/ώρα) υπολόγισε τις απαιτούμενες εργατοώρες για τις εργασίες συντήρησης που τιμολόγησε ο:

Από αυτόν τον υπολογισμό προέκυψε ότι για το κάθε μηναίο παραστατικό οι τιμολογηθείσες εργασίες απαιτούσαν κατά μέσο όρο περίπου 980 εργατοώρες τον μήνα, για κάθε εγκατάσταση.

Σημειώνεται ότι τα συνολικά εκδοθέντα τιμολόγια για τα έτη 2016 και 2017 του προς την ελεγχόμενη είχαν για το έτος 2016 συνολική καθαρή αξία €211.000,00 και πλήθος οκτώ (8) ενώ για το έτος 2017 είχαν καθαρή συνολική αξία €23.200,00 και πλήθος δυο (2).

Η ελεγχόμενη προσκόμισε για το έτος 2016 τέσσερα (4) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 51.500,00€ και για το έτος 2017 δυο (2) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 23.200,00€.

Παρά την ελλιπή προσκόμιση τιμολογίων, από τον υπολογισμό των εργατοωρών αποδεικνύεται ότι οι απαιτούμενες ώρες εργασίας για την εκτέλεση των έργων είναι αδύνατον να πραγματοποιηθούν από ένα και μόνο άτομο.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από τον καθώς δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

β) Ο έλεγχος βάσει της ως άνω ενδεικτικής τιμής (12,70 ευρώ/ώρα) υπολόγισε τις απαιτούμενες εργατοώρες για τις εργασίες συντήρησης που τιμολόγησε η προς την

Από τον υπολογισμό αυτόν προκύπτει ότι για το κάθε μηναίο παραστατικό οι τιμολογηθείσες εργασίες απαιτούσαν κατά μέσο όρο περίπου 1.267 εργατοώρες τον μήνα, για κάθε εγκατάσταση.

Σημειώνεται ότι τα συνολικά εκδοθέντα τιμολόγια για το έτος 2017 της προς την ελεγχόμενη είχαν για το έτος 2017 συνολική καθαρή αξία 529.720,00€ και πλήθος είκοσι οκτώ (28). Η ελεγχόμενη προσκόμισε για το έτος 2017 είκοσι (20) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 322.000,00€. Παρά την ελλιπή προσκόμιση τιμολογίων, από τον υπολογισμό των εργατωρών αποδεικνύεται ότι οι απαιτούμενες ώρες εργασίας για την εκτέλεση των έργων είναι αδύνατον να πραγματοποιηθούν από ένα και μόνο άτομο.

Κατά συνέπεια διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από την καθώς δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από την καθώς πρώτον το προσωπικό που απασχολούσε ήταν ένα άτομο ειδικότητας εργατοτεχνίτη και δεύτερον οι ανάδοχοι που ανέλαβαν το έργο για λογαριασμό της ήτοι οι σύμφωνα με τα προεκτεθέντα δεν απασχόλησαν ποτέ προσωπικό.»

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τεκμηριώθηκε επαρκώς και αιτιολογημένα από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ότι η προσφεύγουσα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές κα πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσας εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2016 – 31.12.2016, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.07.2016 – 31.12.2016

Διαφορά φόρου	50.640,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 ν.5104/2024)	25.320,00
Σύνολο για καταβολή	75.960,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

A/A

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.