



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , **29-05-2023**

Αριθμός απόφασης:**1109**

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 από **30-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» και το διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ: κατά της υπ' αριθμ. /30-12-2022 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 30-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» και το διακριτικό τίτλο «.....Α.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. /30-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 19.897,48 € και πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 9.948,74 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 29.846,22 €.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας κατόπιν της με αριθμό /05-12-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου, η οποία είχε ως αιτία έκδοσης το με αρ. πρωτ. /29-11-2022 έγγραφο της με το οποίο διαβιβάστηκαν στο, λόγω αρμοδιότητας, η από 28/11/2022 νομίμως θεωρημένη έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) (ID αναφοράς), από την οποία προκύπτει ότι, η εταιρεία με ΑΦΜ για το ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016:

Α) Εξέδωσε είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία προς την οντότητα «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. – ΑΦΜ:» για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 16.393,61 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.934,45 ευρώ και συνολικής αξίας 20.328,06 ευρώ.

Β) Έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. – ΑΦΜ:», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 68.612,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 16.466,89 ευρώ και συνολικής αξίας 85.078,99 ευρώ.

Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η με αριθμό πρωτοκόλλου ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/06-12-2022 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (ημ. ανάγνωσης 6/12/2022 13:20:05) και η με αριθμό πρωτοκόλλου ΑΥΤ.ΤΜ.ΨΗΦ.ΟΡΓ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/6-12-2022 Κοινοποίηση εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/2018 με συνημμένη την εντολή ελέγχου (ημ. ανάγνωσης 6/12/2022 13:20:05).

Από τον έλεγχο των γενικών ημερολογίων, του ισοζυγίου και των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 προκύπτει πως η ελεγχόμενη εταιρεία καταχώρησε τα έντεκα (11) ανωτέρω στοιχεία εκδόσεως «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. – ΑΦΜ:» στα λογιστικά βιβλία – ημερολόγιο εμπρόθεσμα. Επίσης, αναφορικά με τα ανωτέρω έντεκα (11) στοιχεία εκδόσεως «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε. – ΑΦΜ:», ο έλεγχος διαπιστώνει ότι:

- καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 64-01-01-0024 ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ,
- η αξία τους (ποσό ύψους 68.612,00€) περιλήφθηκε ως δαπάνη στον κωδικό «αμοιβές και έξοδα τρίτων» στον υποπίνακα στ) «Δαπάνες (συνολικά)» του πίνακα Θ' «ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ», της υπ' αριθμ. /14-7-2017 Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα Φορολογικού Έτους 2016 (Ε3),
- ελήφθησαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης μειώνοντάς το κατά το ποσό ύψους 68.612,00€,

- ελήφθησαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μειώνοντάς τα κατά το ποσό ύψους 68.612,00€.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 28 παρ. 1 του Ν. 4987/2022, για τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθμό/8-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο με αριθμ./2/8-11-2022 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Προστίμου / Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2016 – 31/12/2016, συνολικού ποσού για καταβολή ύψους 29.846,22 τα οποία επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, εντούτοις εκείνη δεν ανταποκρίθηκε με διευκρινίσεις/εξηγήσεις εντός της ταχθείσας προθεσμίας του εικοσαήμερου και μετά τη λήξη αυτής εκδόθηκε οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μαζί με την σχετική έκθεση ελέγχου και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 30/12/2022.

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

1.Νομική πλημμέλεια της έκθεσης ελέγχου, παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας με την άκριτη αποδοχή των διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έλλειψη οποιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας, μη διενέργεια διασταυρώσεων και επαληθεύσεων- έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.

2.Μη τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων , τα φορολογικά στοιχεία αποτυπώνουν πραγματικές συναλλαγές.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τρία (3) ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργου με την Α.Ε.(τα από 05/06/2016 στο Πανόραμα, 22/07/2016 στην Καλαμαριά και 18/05/2017 στον Πλαταμώνα αντίστοιχα), πρόσθετες πράξεις επί των έργων αυτών, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσαν οι υπεργολάβοι, ημερολόγια έργων, δελτία παρουσιολογίων εργαζομένων, αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν από τον κύριο του έργου στο ΙΚΑ, ηλεκτρονική αλληλογραφία με τον κύριο των έργων, παραστατικά από την συνολική συνεργασία της προσφεύγουσας με την ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ, που περιλαμβάνει διατραπεζικές πληρωμές εκ μέρους της προς αυτήν, αποδείξεις πληρωμών, επιταγές και αποδείξεις παραλαβής εκ μέρους της υπεργολάβου εταιρείας που περιλαμβάνονται στο συμπηφιστικό λογαριασμό μεταξύ τους και στην αντίστοιχη καρτέλα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ”*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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 εμπειριστατωμένα 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. [2690/1999](#)) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 01/11/2022 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]*

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι,

μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία Φ.Π.Α.), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, η ΥΕΔΔΕ διενήργησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση έλεγχο εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ, μέσω του οποίου και σύμφωνα με το πόρισμα της από 28/11/2022 συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου διαπίστωσε τις παραβάσεις λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» καθώς και έκδοσης από την προσφεύγουσα είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την ίδια οντότητα κατά το φορολογικό έτος 2016, ενώ ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το, υιοθέτησε τα αποτελέσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, πέραν δε αυτών διενήργησε και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις (έλεγχο λογιστικών διαφορών και ΦΠΑ). Εξάλλου, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2056/1994 , 1315/1991), δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου . Ως εκ τούτου, εν προκειμένω δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕπου προηγήθηκε στην επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» και ο οποίος αποτέλεσε την αφορμή του διενεργηθέντος ελέγχου από την ίδια υπηρεσία στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατόπιν του με αρ. 612/2020 Π.Δ., προέκυψε ότι η επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» έχει εκδώσει μεγάλο πλήθος φορολογικών στοιχείων προς αρκετές επιχειρήσεις σε όλη την Ελλάδα, μεταξύ αυτών και στην επιχείρηση της προσφεύγουσας. Ακολούθως, παρατίθεται αυτούσιο το πόρισμα ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση:

«ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των αναλυτικών αναφερόμενων στα προηγούμενα κεφάλαια της έκθεσης αυτής, συνοψίζουμε τις διαπιστώσεις μας για την «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», στα ακόλουθα: εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2016 χίλια πεντακόσια είκοσι τρία (1.523) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 1.547.233,26€ πλέον Φ.Π.Α. 364.311,24€.

Αντίστοιχα, στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε δύο χιλιάδες σαράντα τέσσερα (2.044) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώληση και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 1.424.404,87€ πλέον Φ.Π.Α. 341.859,07€.

- Επειδή, από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 & 2017, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε τις απαιτούμενες αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες.
- Επειδή από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων και την αντιπαράβολή των ειδών προς πώληση που αναγράφονται σε αυτά με τις αντίστοιχες αγορές της, διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν αγόρασε από το εσωτερικό της χώρας, δεν εισήγαγε, δεν απέκτησε με ενδοκοινοτική απόκτηση, τα εμπορεύματα – ανταλλακτικά – αναλώσιμα είδη που καταγράφονται στα τιμολόγια αυτά. Επιπλέον, δεν διέθετε ως αποθέματα τα παραπάνω είδη και κατά συνέπεια δεν είχε καμιά δυνατότητα να εκτελέσει υπηρεσίες κάνοντας χρήση αυτών των ειδών, ή να τα πωλήσει σε άλλες επιχειρήσεις.
- Επειδή δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. (αριθμό πρωτ. Δ/22.10.2020). Επιπρόσθετα, δεν προσκόμισε, μετά από σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις.
- Επειδή φέρεται να έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από αυτήν, καθώς δεν ταυτίζονται με καμία από τις δηλωθείσες δραστηριότητες της. Άλλωστε, δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή τόσο σε μέσα, όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες αυτές υπηρεσίες.
- Επειδή, όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.
- Επειδή, δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, παρότι κλήθηκε προς τούτο εγγράφως από την υπηρεσία μας. Δεν παρείχε επίσης καμία διευκρίνηση και κανένα άλλο μέσο απόδειξης του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών, επιχειρώντας να δυσχεράνει τον έλεγχο και να παρεμποδίσει τις ελεγκτικές μας διασταυρώσεις.

- Επειδή δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017. Επιπρόσθετα, υποβάλει για τα ανωτέρω έτη ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές (ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των αντίστοιχων ετών προκύπτουν πωλήσεις και αγορές) και μεταφερόμενο το ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 38.785,57€ από προηγούμενες χρήσεις. Είναι άλλωστε συνήθης η πρακτική των εκδοτών εικονικών φορολογικών στοιχείων να μην υποβάλλουν ή να υποβάλλουν ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος ή δηλώσεις Φ.Π.Α.
- Επειδή από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιλέγουν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) αξίας μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησης τους μέσω του τραπεζικού συστήματος. Άλλωστε η υποχρέωση εξόφλησης των συναλλαγών μεταξύ επαγγελματιών, μέσω τραπεζικού συστήματος η οποία εισάγεται με το άρθρο 20 του ν. 3842/10 με στόχο τη διασταύρωση και τον έλεγχο των συναλλαγών, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του ν. 4172/13, θεσπίστηκε από το φορολογικό νομοθέτη, προκειμένου να περιορίσει το φαινόμενο της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Επειδή στις περιπτώσεις που οι λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσκομίζουν τραπεζικά έγγραφα ή επιταγές για την εξόφληση των εικονικών συναλλαγών, οι ελεγκτικές διαπιστώσεις οδηγούν στο συμπέρασμα ότι τα χρήματα αυτά, δεν παρέμειναν στην ελεγχόμενη εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων. Το γεγονός αυτό συνηγορεί στην απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών. Όσον αφορά στις ελάχιστες περιπτώσεις που κάποια ποσά παραμένουν στην ..., αυτά αφορούν στην «αμοιβή» της για τη χορήγηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς αυτά δεν παρέχονται στους ενδιαφερόμενους λήπτες τους, χαριστικώς.
- Επειδή από την επισκόπηση των κατασχεθέντων τιμολογίων-δελτίων αποστολής που αφορούν πώληση ειδών δεν διαπιστώνεται η αναγραφή του μεταφορικού μέσου με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές τους. Παρότι δε, δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η ελεγχόμενη πρέπει να είναι σε θέση να επιδείξει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της, τα οποία και δεν επέδειξε. Επιπρόσθετα, δεν παρέχονται επαρκείς πληροφορίες/αποδεικτικά στοιχεία από τις λήπτριες επιχειρήσεις ως προς τον τρόπο μεταφοράς των αγορασθέντων ειδών. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ο τρόπος μεταφοράς των ειδών που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια.
- Επειδή από τις λήπτριες επιχειρήσεις δεν παρασχέθηκαν επαρκείς εξηγήσεις και ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι, πράγματι συναλλάχθηκαν με την εκδότρια. Αντιθέτως, οι λήπτριες επιχειρήσεις προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές τους ήταν πραγματικές, υποβάλλοντας στην υπηρεσία μας πανομοιότυπες στο περιεχόμενο δηλώσεις.
- Επειδή η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται επίσης, από την κατάταξη των κατασχεθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών κατά χρονολογική σειρά, και τη διαπίστωση ότι την ίδια ημέρα και για εργασίες σε διαφορετικές περιοχές της χώρας, εκδίδονται ταυτόχρονα περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 28/11/2022 νομίμως θεωρημένης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (αρ ΣΔΕ/2022, id αναφοράς) και από τον έλεγχο των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη τους από την ελεγχόμενη-προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Στα τιμολόγια έκδοσης της «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» προς την ελεγχόμενη, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών περιγράφονται εξειδικευμένες οικοδομικές εργασίες όπως τοποθέτηση γυψοσανίδας, εργασίες ξηράς δόμησης, τοποθέτηση πλακιδίων, στοκαρίσματα-σπατουλαρίσματα,

τρίψιμο δαπέδων, εργασίες μόνωσης και άλλων παρόμοιων εργασιών. Οι ανωτέρω εργασίες δεν ταυτίζονται με τις δηλωθείσες δραστηριότητες της εκδότριας, συνεπώς δεν ήταν δυνατό να παρασχεθούν από αυτήν. Επιπλέον, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου για την εκδότρια που αναφέρεται ανωτέρω, η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών αυτών πόσο μάλλον με ανάλογη εξειδίκευση, ούτε προσκόμισε συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να τις δικαιολογούν.

- Από την ελεγχόμενη προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά της με την εκδότρια μόνο για δύο από τα εννέα έργα στα οποία αναφέρονται τα φορολογικά παραστατικά και συγκεκριμένα για έργα σε καταστήματα «.....Α.Ε.» στο Πανόραμα Θεσσαλονίκης και στην Καλαμαριά (επί της οδού) Θεσσαλονίκης. Όπως είναι γνωστό, στα ιδιωτικά συμφωνητικά θέτονται οι λεπτομέρειες της συμφωνίας των συμβαλλόμενων μερών (όπως είδος παρεχόμενων εργασιών, χρόνος εκτέλεσης αυτών, αμοιβή, προσωπικό κ.λ.π.), έτσι ώστε να προστατεύονται τα συμφέροντά τους με τρόπο σαφή και πλήρη.
- Στα από 05/06/2016 και 22/07/2016 προσκομισθέντα συμφωνητικά με εργασίες σε καταστήματα της «..... Α.Ε.» στο Πανόραμα και στην Καλαμαριά Θεσσαλονίκης αναγράφεται ότι, ο υπεργολάβος, ήτοι η εκδότρια, θα παρέχει το κατάλληλο εξειδικευμένο εργατοτεχνικό προσωπικό, το οποίο όπως ρητώς δηλώνεται θα ευρίσκεται νομίμως στην Ελλάδα και θα εργάζεται ασφαλισμένο νομίμως και με νόμιμη άδεια εργασίας. Στο από 18/05/2017 συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και της «..... Α.Ε.» για εργασίες σε κατάστημα του αυτού εργοδότη (Δ.Α.Ε.) στον Πλαταμώνα Πιερίας, αναγράφεται στην παράγραφο με τις υποχρεώσεις του εργολάβου-ελεγχόμενης ότι η τοποθέτηση θα γίνει από εξειδικευμένο και έμπειρο προσωπικό, αποκλειστικής επιλογής του εργολάβου, το οποίο είναι ασφαλισμένο στο ΙΚΑ ή σε οποιονδήποτε αρμόδιο κρατικό ασφαλιστικό φορέα.
- Στο φωτογραφικό υλικό που προσκόμισε η ελεγχόμενη, στο κατασχεθέν CD συμπεριλαμβάνονται και φωτογραφίες που αφορούν το έργο «..... Α.Ε.» στο Πανόραμα (ηλεκτρονικός φάκελος με την ένδειξη «ΠΑΝΟΡΑΜΑ») στις οποίες εμφανίζονται τουλάχιστον έξι διαφορετικά άτομα να πραγματοποιούν εργασίες που, σύμφωνα με τα σχετικά φορολογικά παραστατικά εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» (ΤΠΥ/22.07.2016,/25.07.2016,/21.09.2016) αυτές αφορούν εργασίες ξηράς δόμησης και, όπως δηλώνεται στο έγγραφο υπόμνημα της ελεγχόμενης, τις αναλάμβανε προσωπικό της εκδότριας. Ωστόσο, όπως έχει αναφερθεί η εκδότρια δεν απασχολούσε προσωπικό στα ελεγχόμενα έτη, ούτε προσκόμισε συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα.
- Στο υπόμνημα έγγραφων απόψεων που προσκόμισε η ελεγχόμενη, οι πληροφορίες που παρέχονται για τις συναλλαγές είναι ασαφείς και δεν διευκολύνουν τον έλεγχο. Για παράδειγμα, για τις συναλλαγές που αφορούσαν έργα οικοδομικής φύσεως και ξηράς δόμησης, σύμφωνα με το ανωτέρω, τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν ήταν του υπεργολάβου, δηλαδή της εκδότριας. Από το πόρισμα ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση διαπιστώνουμε ότι ήταν αδύνατον να πωλήσει τόσο στην ελεγχόμενη όσο και σε οποιαδήποτε άλλη, οποιοδήποτε εμπόρευμα από αυτά που περιγράφονται στα τιμολόγια που εκδίδει. Στερείται δε αυτής της δυνατότητας, διότι δεν έχει σχετικές αγορές, δεν διαθέτει αποθέματα αυτών των ειδών όπως έχει διαπιστωθεί από προηγούμενους ελέγχους, στη φερόμενη δε ως έδρα της δεν διαπιστώθηκε να λειτουργεί επιχείρηση. Ωστόσο, δεν αντιστοιχίστηκαν τα τιμολόγια πώλησης των υλικών της προς την εκδότρια με τα τιμολόγια εκδόσεως της τελευταίας, ώστε να είναι σαφές στον έλεγχο ποια υλικά χρησιμοποιήθηκαν σε κάθε έργο. Όσον αφορά τη μεταφορά των υλικών για τις εργασίες, αναφέρεται ότι γινόταν είτε με παραλαβή της εκδότριας (..... ή εργαζόμενους τεχνίτες), είτε από την ίδια την ελεγχόμενη, είτε με τριγωνική παράδοση από την προμηθεύτρια εταιρεία, ενώ σε όλα τα τιμολόγια πώλησης των υλικών της προς την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.»

αναγράφεται ως τόπος προορισμού η έδρα της τελευταίας. Σημειώνεται πως σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 άρθρο 5 παρ. 7, η κάθε οντότητα πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους και συνεπώς να είναι σε θέση να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.

- Στον 2ο πίνακα του από 22/07/2016 συμφωνητικού αναγράφεται ως 'ΣΥΝΟΛΟ Α' + Β' ποσό 6.998,68 €, ενώ στο κείμενο κάτω ακριβώς από τον πίνακα αναγράφεται ως συνολικό ποσό 9.358,86 €, γεγονός που υποδεικνύει την προχειρότητα σύνταξης του συμφωνητικού.
- Συνεπώς, οι εμφανιζόμενες συναλλαγές με α/α 1 & 3 μεταξύ της ελεγχόμενης και της εκδότριας, με τις αξίες που αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα 8, ήταν αδύνατο να είναι αληθείς και πραγματικές. Άλλωστε, βάσει των δηλωθεισών δραστηριοτήτων της, η ελεγχόμενη είχε η ίδια τη δυνατότητα να αναλάβει και να παράσχει τις συγκεκριμένες εργασίες που της ανατέθηκαν από την «..... Α.Ε.», όπως άλλωστε προβλέπεται και στη μεταξύ τους σύμβαση.

ΠΙΝΑΚΑΣ 8

A/A	ΕΡΓΑ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΟΥ ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΑ ΑΤΕΕ ΜΕ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.	ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΟΥ ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΩΝ ΑΤΤΕ ΜΕ Α.Ε. Ή ΑΛΛΟΥ ΕΡΓΟΔΟΤΗ
1	.....(ΠΑΝΟΡΑΜΑ)	...../22.07.2016	22.030,00	05/06/2016-ΠΟΣΟ: 36.238,50€ ANEY ΦΠΑ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΟΤΙ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΤΟΝ ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟ-ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ 3.000€	01/06/2016- ΠΟΣΟ: 67.711,00€ ANEY ΦΠΑ 08/11/2016 ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΠΡΑΞΗ ΣΥΜ/ΚΟΥ- ΠΟΣΟ:23.715,80€ ANEY ΦΠΑ
		...../25.07.2016	20.488,45		
		...../21.09.2016	4.309,55		
ΣΥΝΟΛΟ:			46.828,00	36.238,50 ANEY ΦΠΑ	91.426,80 ANEY ΦΠΑ
2	..... (ΚΑΛΑΜΑΡΙΑ ΘΕΣ/ΚΗΣ)	...../18.09.2016	7.000,00	22/07/2016-ΠΟΣΟ: 6.998,68€ ANEY ΦΠΑ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΟΤΙ ΚΥΡΙΟΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΕΙΝΑΙ Α.Ε.	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΕ ΤΥΧΟΝ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ ΤΗΣ ΑΤΕΕ ΜΕ ΤΗΝ Α.Ε.
ΣΥΝΟΛΟ:			7.000,00	6998,68 ANEY ΦΠΑ	-
		...../28.07.2017	4.900,00		
		...../30.09.2017	2.750,00		
ΣΥΝΟΛΟ:			11.250,00	-	89.315,00 ANEY ΦΠΑ

- Στα ποσά και των δύο συμφωνητικών (το από 05/06/2016 & 22/07/2016) μεταξύ της ελεγχόμενης και της εκδότριας που προσκομίστηκαν από την πρώτη, συμπεριλαμβάνεται η αμοιβή του υπεργολάβου, το κόστος των υλικών, η αμοιβή του συνεργαζόμενου με τον υπεργολάβο συνεργείου, όλες οι δαπάνες του, οιασδήποτε φύσεως, που απαιτούνται για την πλήρη και σύμφωνη με τους όρους του συμφωνητικού εκτέλεση των εργασιών, τα γενικά ή ειδικά για έκαστο έργο έξοδά του, συμπεριλαμβανομένων των μετακινήσεων του, των ασφαλιστικών εισφορών και πάσης φύσεως φορολογικών και άλλων επιβαρύνσεων υπέρ του Δημοσίου ή οιοδήποτε τρίτου,

όπως αναγράφεται στο κείμενο αυτών. Συνεπώς, αν συνυπολογιστεί στην αξία του κόστους του έργου στο κατάστημα Πανοράματος και ο ΦΠΑ, η αξία αυτού (36.238,50+8.697,24=44.935,74€) και πάλι υπολείπεται της συνολικής αξίας των τιμολογίων εκδόσεως της «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» (58.066,73€), γεγονός που ενισχύει την άποψη του ελέγχου περί μη πραγματικών συναλλαγών.

- Μετά από την επεξεργασία των απαντήσεων των Διευθύνσεων Κανονιστικής Συμμόρφωσης των πιστωτικών ιδρυμάτων της Alpha Bank, Eurobank και τράπεζας Πειραιώς αναφορικά με τις δεκατέσσερις επιταγές (14) στο σύνολο εκδόσεως τους που προέκυψαν από τα προσκομισθέντα παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών από την ελεγχόμενη επιχείρηση, προέκυψε ότι το 52% του συνόλου της αξίας τους (50.289,13€) δεν αποτελούν μέσο πληρωμής για την εκδότρια, καθώς δεν εμφανίζεται μεταξύ των οπισθογράφων τους. Οι επιταγές αυτές αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα 9:

ΠΙΝΑΚΑΣ 9

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΞΙΑ €	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ
.....-4	EUROBANK	4.000,00	7/10/2016
.....-8	EUROBANK	4.000,00	8/8/2016
.....-8	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	5.000,00	9/9/2016
.....-3	ALPHA BANK	4.422,20	31/10/2016
.....-1	ALPHA BANK	4.698,43	30/11/2017
.....-8	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	2.700,00	01/12/2016
.....-7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	1.500,00	18/08/2016
ΣΥΝΟΛΟ:		26.320,63€	

Επιπλέον, η υπ' αριθμ.-8/30.10.2016 επιταγή της ALPHA BANK ύψους 5.000,00€ δεν κατέστη δυνατό να εντοπισθεί από την τράπεζα, ώστε να διευκρινιστεί αν εμφανίζεται η εκδότρια ως οπισθογράφος.

- Οι παρακάτω επιταγές εμφανίζονται να εισπράττονται από τον (.....), είτε σε αυτές εμφανίζεται η εκδότρια είτε όχι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 10

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΞΙΑ €	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΣΧΟΛΙΟ	1ος ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΟΣ	2ος ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΟΣ
1	.....-8	EUROBANK	4.000,00	8/8/2016	Τραπεζική επιταγή έκδοση σε διαταγή .....ATEE	..... ATEE	
2	.....-7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	1.500,00	18/8/2016	Τραπεζική επιταγή έκδοση σε διαταγή OE	..... ATEE	
3	.....-8	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	5.000,00	9/9/2016	Τραπεζική επιταγή έκδοση σε διαταγή .....ATEE	..... ATEE	
4	.....-1	EUROBANK	4.656,00	20/7/2016	Επιταγή έκδοσης .....AE σε διαταγή .....ATEE	..... ATEE	..... OE
5	.....-1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	6.000,00	15/7/2016	Τραπεζική επιταγή έκδοση σε διαταγή OE	..... OE	
6	.....-7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	3.500,00	29/7/2016	Τραπεζική επιταγή έκδοση σε διαταγή OE	.....ATEE	..... OE

ΣΥΝΟΛΟ:	24.656,00			
---------	-----------	--	--	--

Το παραπάνω πρόσωπο, από τα διαθέσιμα στοιχεία του ελέγχου, δεν προκύπτει να έχει εμπορική, εταιρική ή υπαλληλική σχέση με την εκδότρια. Οι επιταγές που εισπράττει ο ανωτέρω είναι περίπου οι μισές από αυτές που επικαλείται η ελεγχόμενη για τις πληρωμές της (24.656,00/50.289,13=0,49%) προς την εκδότρια επιχείρηση.

- Στις υπ' αριθμ./19.07.2016 &/08.08.2016 αποδείξεις πληρωμής ύψους 4.806,00€ και 4.000,00€ αντίστοιχα, στην θέση "Ο ΛΑΒΩΝ" υπογράφει και αναγράφεται ο και όχι η εκδότρια. Σημειώνεται ότι, το ανωτέρω πρόσωπο εμφανίζεται ως προμηθευτής της ελεγχόμενης και ταυτόχρονα λήπτης της εκδότριας.
- Σύμφωνα με την υπ' αρ./30.05.2016 απόδειξη πληρωμής πραγματοποιήθηκε πληρωμή ύψους 1.000,00€, χωρίς την προσκόμιση αντίστοιχου τραπεζικού παραστατικού. Συνεπώς, δεν τηρήθηκε από τη λήπτρια επιχείρηση η σχετική υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο (μη σύννομος τρόπος εξόφλησης) για το ανωτέρω ποσό, όπως ορίζει η νομοθεσία (άρθρο 23 του Ν. 4172/2013) προκειμένου να έχει δικαίωμα έκπτωσης του.
- Από τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη προκύπτει πως πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός οφειλών με την εκδότρια ύψους 20.328,00 € για το οικονομικό έτος 2016 και 3.153,63 € για το οικονομικό έτος 2017. Μετά τον συμψηφισμό του οικονομικού έτους 2016 παρέμεινε ένα υπόλοιπο ύψους 8.917,53 €. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1118/2016 παρ 3.: «...Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι σε περίπτωση που, μετά τον συμψηφισμό, η εναπομένουσα υποχρέωση από την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών υπερβαίνει τα 500 ευρώ, η εξόφλησή της θα πρέπει να γίνει με τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το σύνολο του κόστους πωληθέντων που αναλογεί στις σχετικές αγορές....». Από τα διαθέσιμα στοιχεία προκύπτει πως η ελεγχόμενη μετά τον συμψηφισμό εμφανίζει δύο πληρωμές μετρητών προς την εκδότρια η μία στις 31/10/2016 ύψους 80 € και η άλλη στις 01-12-2016 ύψους 500,00€.
- Συμπερασματικά, ο έλεγχος καταλήγει αναφορικά με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης προς την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» ότι είναι εικονικά, δεδομένου ότι η λήπτρια επιχείρηση δεν άσκησε καμία δραστηριότητα κατά τα έτη αυτά, δεν παρείχε καμία υπηρεσία, ως εκ τούτου δεν υπάρχει αιτία αγοράς των εν λόγω εμπορευμάτων. Ο σκοπός έκδοσης και λήψης τους είναι άγνωστος και πάντως δε συνδέεται με πραγματικές επαγγελματικές συναλλαγές.»

Επίσης, αναφέρεται ότι:

«Σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την εκτέλεση των έργων από την ελεγχόμενη στα καταστήματα της επιχείρησης «..... Α.Ε.» καθώς και την εκτέλεση των έργων στις υπόλοιπες επιχειρήσεις και για τα οποία δεν αναφέρεται στο υπόμνημα της. Ο έλεγχος όμως καταλήγει ότι αυτά τα έργα δεν υπήρχε η δυνατότητα να τα εκτελέσει η επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» διότι όπως προκύπτει από την από 02/11/2022 σχετική έκθεση ελέγχου:

- Δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ. Δ/22.10.2020). Επιπρόσθετα, δεν προσκόμισε, μετά από σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις.
- Είχε εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών και πώλησης εμπορευμάτων, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από αυτήν, καθώς δεν ταυτίζονται με καμία από τις δηλωθείσες δραστηριότητες της. Άλλωστε δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή τόσο σε μέσα

όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες αυτές υπηρεσίες.

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.
- Δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, παρότι κλήθηκε προς τούτο εγγράφως από την υπηρεσία μας. Δεν παρείχε επίσης καμία διευκρίνιση και κανένα άλλο μέσο απόδειξης του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών, επιχειρώντας να δυσχεράνει τον έλεγχο και να παρεμποδίσει τις ελεγκτικές διασταυρώσεις.
- Δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017. Επιπρόσθετα, υποβάλει για τα ανωτέρω έτη ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές.
- Την ίδια ημέρα και για εργασίες σε διαφορετικές περιοχές της χώρας, εκδίδει ταυτόχρονα περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία.

Επιπρόσθετα:

- Για τα έργα που προσκόμισε η ελεγχόμενη καταστάσεις εργαζομένων και Α.Π.Δ. που υποβλήθηκαν από τον κύριο του έργου διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες που παρείχαν οι εργαζόμενοι αφορούν μόνο οικοδομικές εργασίες (εργασίες εκσκαφών, δαπέδων, επιχρισμάτων και τοποθέτηση πλακιδίων). Οι εργασίες στεγανώσεων και τοποθετήσεων γυψοσανίδων, που αναγράφονται στα περισσότερα τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη από την επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», όπου προσδιορίζονται οι οικοδομικές εργασίες ιδιωτικού έργου δεν συμπεριλαμβάνονται. Ο ιδιοκτήτης του οικοδομικού έργου δεν βαρύνεται με την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών για την ασφάλιση των προσώπων που παρέχουν αυτές τις εργασίες. Εάν όμως τα πρόσωπα, τα οποία εκτελούν τις εργασίες αυτές δεν είναι μισθωτοί στεγασμένων επιχειρήσεων ή δεν είναι ανεξάρτητοι επιχειρηματίες ασφαλισμένοι με αυτή την ιδιότητα τους σε άλλο φορέα (π.χ. Ο.Α.Ε.Ε.) ανεξάρτητα με το αν προσλαμβάνονται απευθείας από τον ιδιοκτήτη του οικοδομικού έργου ή από τον εργολάβο ή υπεργολάβο αυτού και η αμοιβή τους βαρύνει τον ιδιοκτήτη του έργου, θα πρέπει να ασφαίζονται με ξεχωριστές μισθολογικές καταστάσεις και οι ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες αντιστοιχούν στην ασφάλιση τους δεν καθορίζονται από τις ειδικές διατάξεις του κεφαλαίου ΣΤ' (άρθρα 35-51) του Κανονισμού Ασφάλισης του Ι.Κ.Α – Ε.Τ.Α.Μ όπως στις οικοδομικές εργασίες, αλλά από τις γενικές διατάξεις του Ι.Κ.Α – Ε.Τ.Α.Μ.. Άρα στη συγκεκριμένη περίπτωση που στο συμφωνητικό ορίζεται ότι το προσωπικό είναι της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», οι εργαζόμενοι που παρείχαν εργασίες στεγανώσεων και τοποθετήσεων γυψοσανίδων, θα έπρεπε να είναι ασφαλισμένοι από αυτή.
- Ο που εμφανίζεται ως εργαζόμενος στο έργο του καταστήματος Πανοράματος της επιχείρησης «..... Α.Ε.» έχει παραλάβει ενυπόγραφα από την ελεγχόμενη δύο επιταγές και μετρητά 150,00 ευρώ.
- Η επιταγή της Alpha Bank με αριθμό-3 εκδόσεως της επιχείρησης «.....Α.Ε.» αξίας 4.422,20 ευρώ, για την οποία επικαλείται η ελεγχόμενη ότι πλήρωσε την εκδότρια επιχείρηση εισπράχθηκε από τονμε οπισθογράφιση μόνο της ελεγχόμενης.
- Ο (.....), που εισέπραξε έξι από τις επιταγές της ελεγχόμενης συνολικής αξίας 24.656,00 ευρώ απέστειλε στην ελεγκτική αρχή ηλεκτρονικό μήνυμα με το οποίο δηλώνει ότι τα χρήματα που εισέπραξε τα έδωσε στον και στον MANCA
- Οι επιταγές που εισπράττει ο ανωτέρω είναι περίπου οι μισές από αυτές που επικαλείται η ελεγχόμενη για τις πληρωμές της στην εκδότρια επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.».

Εν κατακλείδι η ελεγχόμενη είναι μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται από το έτος 2002 στον κατασκευαστικό τομέα και είχε τη δυνατότητα να κατασκευάσει από μόνη της όλα τα έργα που

αναφέρονται επίμαχα φορολογικά παραστατικά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.** Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» :«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το

είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται τα ίδια αποδεικτικά στοιχεία που είχε προσκομίσει στην ελεγκτική αρχή (ΥΕΔΔΕ) μετά την επίδοση του υπ' αρ./10-10-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με το υπ' αρ. πρωτ. εισερχ./31-10-2022 υπόμνημά της, επί των οποίων η ελεγκτική αρχή προέβη στις ακόλουθες παρατηρήσεις: Έργο στο κατάστημα του Πλαταμώνα (σχετικό 1 του υπομνήματος).

- Κύριος του έργου ήταν η επιχείρησηΑ.Ε
- Το έργο καταχωρήθηκε στο Μητρώο Εργοδοτών Οικοδομικών Έργων του ΕΦΚΑ Κατερίνης και του αποδόθηκε αριθμός μητρώου με τα στοιχεία της επιχείρησηςΑ.Ε. η οποία έχει υποβάλει και τη σχετική Αναλυτική Περιοδική Δήλωση Οικοδομοτεχνικού έργου για τον μήνα Ιούνιο του έτους 2017.
- Από το υπ' αρ. πρωτ. Α...../22-06-2017 έγγραφο του ΕΦΚΑ Κατερίνης, στο οποίο ορίζονται οι μέρες εργασίας βάση των οποίων υπολογίζονται οι κατ' ελάχιστα καταβλητέες ασφαλιστικές εισφορές ανά είδος εργασίας, διαπιστώνουμε το είδος των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν στο συγκεκριμένο έργο και είναι οι εξής:
 - Εκσκαφές και οικοδομικός σκελετός του κτιρίου
 - Επιχρίσματα του κτιρίου
 - Δάπεδα του κτιρίου
 - Χρωματισμός του κτιρίου
- Οι κωδικοί ειδικότητας εργαζομένων που αναγράφονται στην υποβληθείσα Α.Π.Δ της επιχείρησηςΑ.Ε. αφορούν την ειδικότητα του τεχνίτη (933110) και του εργάτη (933130). Στην κατάσταση που προσκόμισε η ελεγχόμενη με τα στοιχεία των εργαζομένων και το είδος της εργασίας που παρείχαν αναγράφονται οι εργασίες εκσκαφών, δαπέδων, και επιχρισμάτων. Τα στοιχεία της κατάστασης εργαζομένων ταυτίζονται με τα στοιχεία που καταγράφονται στην υποβληθείσα σχετική Α.Π.Δ.
- Τα υπ' αρ./28-06-2017,/28-07-2017 και/30-09-2017 τιμολόγια που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» για το συγκεκριμένο έργο αφορούν εργασίες καθαρισμού και τοποθέτησης πλακιδίων, εργασίες κατασκευής τσιμεντοκονίας και υπηρεσίες επισκευών.
- Από τις σελίδες του ημερολογίου έργου που προσκόμισε η ελεγχόμενη διαπιστώθηκε ότι μεταξύ άλλων εργασιών αναγράφονται και οι εργασίες που περιγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια (τοποθέτηση πλακιδίων, αποπεράτωση τσιμεντοκονίας). Επίσης διαπιστώθηκε ότι γίνεται αναφορά για τις εργασίες που παρείχαν οι εργαζόμενοι του Στο σημείο

αυτό τονίζεται ότι οι σελίδες του ημερολογίου έργου όπως και του παρουσιολογίου εργαζομένων δεν είναι επίσημα έγγραφα, δεν υποβάλλονται σε κάποια αρμόδια υπηρεσία, είθισται όμως να τηρούνται στις επιχειρήσεις κατασκευής έργων για την εύρυθμη λειτουργία της.

- Σημειώνεται ότι για το έργο αυτό δεν προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.»

Έργο στο κατάστημα του Πανοράματος (σχετικό 2 του υπομνήματος).

- Κύριος του έργου ήταν η επιχείρηση «.....Α.Ε.»
- Οι κωδικοί ειδικότητας εργαζομένων που αναγράφονται στην υποβληθείσα Α.Π.Δ της επιχείρησης «.....Α.Ε.» για το συγκεκριμένο οικοδομικό έργο τον μήνα Ιούνιο του 2016 αφορούν την ειδικότητα του τεχνίτη (933110) και του εργάτη (933130). Στην κατάσταση που προσκόμισε η ελεγχόμενη με τα στοιχεία των εργαζομένων και το είδος της εργασίας που παρείχαν αναγράφονται οι εργασίες εκσκαφών, δαπέδων, και επιχρισμάτων. Τα στοιχεία της κατάστασης εργαζομένων ταυτίζονται με τα στοιχεία που καταγράφονται στην υποβληθείσα σχετική Α.Π.Δ.
- Στο από 01/06/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου μεταξύ της ελεγχόμενης και της επιχείρησης «.....Α.Ε.» αναγράφεται ότι ο εργολάβος αναλαμβάνει την κατασκευή διαφόρων οικοδομικών εργασιών, εργασιών ξηράς δόμησης και στεγάνωσης στο κατάστημα που βρίσκεται στο Πανόραμα.
- Στο από 05/06/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της ελεγχόμενης και της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» αναγράφεται ότι ο υπεργολάβος θα παρέχει εργασίες τοποθέτησης συστήματος ξηράς δόμησης και αποξηλώσεων.
- Τα υπ'αρ. .../22-07-2016,/25-07-2016 και/21-09-2016 τιμολόγια που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» για το συγκεκριμένο έργο αφορούν εργασίες αποξηλώσεων και εργασίες τοποθέτησης γυψοσανίδων.
- Σύμφωνα με την κατάσταση εργαζομένων και την υποβληθείσα Α.Π.Δ., όπως αναφέρεται και ανωτέρω, οι εργασίες που παρείχαν οι συγκεκριμένοι εργαζόμενοι αφορούν οικοδομικές εργασίες (εκσκαφές, δάπεδα, επιχρίσματα) στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται οι εργασίες τοποθέτησης γυψοσανίδων. Συμπεριλαμβάνονται μόνο οι εργασίες αποξηλώσεων.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία της υποβληθείσας Α.Π.Δ., στο συγκεκριμένο έργο εργάστηκαν ως τεχνίτες (κωδ. 933110) ο(.....) και ο Στο σημείο αυτό, όπως αναφέρονται και αναλυτικά ανωτέρω, τονίζονται τα εξής:
 - Οέχει παραλάβει ενυπόγραφα από την ελεγχόμενη δύο επιταγές. Συγκεκριμένα σύμφωνα με την υπ' αριθμ./19.07.2016 απόδειξη πληρωμής της ελεγχόμενης παρέλαβε μία επιταγή αξίας 4.656,00 ευρώ καθώς και μετρητά 150,00 ευρώ και με την υπ'αρ./08.08.2016 απόδειξη πληρωμής παρέλαβε μια επιταγή αξίας 4.000,00 ευρώ.
 - Εισέπραξε μία επιταγή της Alpha Bank με αριθμό-3 εκδόσεως της επιχείρησης «.....Α.Ε.» στις 31/10/2016 και με οπισθογράφηση μόνο της ελεγχόμενης, αξίας 4.422,20 ευρώ. Με την επιταγή αυτή επικαλείται η ελεγχόμενη ότι πλήρωσε την εκδότρια επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.».
 - Ουπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 09/09/2016 με κύρια δραστηριότητα άλλες κατασκευαστικές εργασίες και είναι λήπτης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.».
 - Ο(.....), που εισέπραξε έξι από τις επιταγές της ελεγχόμενης συνολικής αξίας 24.656,00 ευρώ, όπως αναφέρεται ανωτέρω, απέστειλε ηλεκτρονικό μήνυμα με το οποίο δηλώνει ότι τα χρήματα που εισέπραξε τα έδωσε στον και στον

-Οι επιταγές που εισπράττει ο ανωτέρω είναι περίπου οι μισές από αυτές που επικαλείται η ελεγχόμενη για τις πληρωμές της στην εκδότρια επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.».

Έργο στο κατάστημα της Καλαμαριάς (σχετικό 3 του υπομνήματος).

- Στο από 29/07/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της «..... ΑΕ» (εργολάβος του έργου στο κατάστημα της Καλαμαριάς) και της ελεγχόμενης διαπιστώνεται ότι δεν είναι υπογεγραμμένο από τους συμβαλλόμενους, οι εργασίες που πρέπει να εκτελέσει η ελεγχόμενη αφορούν τοποθέτηση γυψοσανίδων και ορυκτής ίνας, το τίμημα για την εκτέλεση των εργασιών είναι ενδεικτικό και ανέρχεται στο ποσό των 16.000,00 ευρώ και δεν ορίζεται η ημερομηνία έναρξης των εργασιών.
- Από το σύστημα του taxis διαπιστώνεται ότι το ανωτέρω συμφωνητικό υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μόνο από την επιχείρηση «..... ΑΕ» και έλαβε αριθμό καταχώρησης/01-08-2016
Στο από 22/07/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης και της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», αναγράφεται ότι αντικείμενο της παρούσης υπεργολαβίας αποτελούν οι εργασίες τοποθέτησης ξηράς δόμησης και ότι κύριος του έργου είναι η «..... ΑΕ». Σημειώνεται ότι το συμφωνητικό συντάχθηκε (22/07/2016) προγενέστερα από το συμφωνητικό της ελεγχόμενης με την «..... ΑΕ» (29/07/2016).
- Το υπ'αρ./18-09-2017 τιμολόγιο που εκδόθηκε από την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» για το συγκεκριμένο έργο αφορούν εργασίες ξηράς δόμησης.
- Για το συγκεκριμένο έργο η ελεγχόμενη προσκόμισε εκτύπωση ενός μηνύματος που έλαβε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από την «..... ΑΕ», με οδηγίες για τον τρόπο έκδοσης των τιμολογίων και την υπογραφή της πρώτης πιστοποίησης του έργου.
- Η ελεγχόμενη με το ανωτέρω υπόμνημα δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με το προσωπικό που απασχολήθηκε σε αυτό το έργο, όπως έκανε για τα άλλα δύο που αναλύονται ανωτέρω.

Τιμολόγια πώλησης της ελεγχόμενης προς την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» (σχετικό 7 και 8 του υπομνήματος).

- Η ελεγχόμενη προσκόμισε αντίγραφα των τιμολογίων πώλησης υλικών που έχει εκδώσει προς την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 όπως άλλωστε αναλυτικά αναγράφονται και ανωτέρω στο σχετικό κεφάλαιο.
- Για τα υλικά που αναγράφονται στα τιμολόγια πώλησης/02-07-2016,/18-07-2016,/18-07-2016 και/05-09-2016 η ελεγχόμενη προσκόμισε σχετικά δελτία αποστολής της προμηθεύτριας επιχείρησης «..... ΑΕ» ως εξής:
 - Για τα υλικά που αναγράφονται στο τιμολόγιο πώλησης/02-07-2016 προσκόμισε τα υπ'αρ./10-06-2016,/13-06-2016,/14-06-2016,/16-06-2016,/22-06-2016,/24-06-2016,/25-06-2016,/27-06-2016,/27-06-2016,/28-06-2016 και/28-06-2016 δελτία αποστολής, τα οποία εκδόθηκαν προς την ελεγχόμενη με διεύθυνση παράδοσης το κατάστημα της επιχείρησης «.....Α.Ε.» στο Πανόραμα.
 - Για τα υλικά που αναγράφονται στο τιμολόγιο πώλησης .../18-07-2016 προσκόμισε τα υπ'αρ./02-07-2016,/05-07-2016,/06-07-2016 ,/06-07-2016 και/07-07-2016 δελτία αποστολής, τα οποία εκδόθηκαν προς την ελεγχόμενη με διεύθυνση παράδοσης το κατάστημα της επιχείρησης «.....Α.Ε.» στο Πανόραμα.
 - Για τα υλικά που αναγράφονται στο τιμολόγιο πώλησης/18-07-2016 προσκόμισε τα υπ'αρ./21-06-2016,/25-06-2016,/05-07-2016 και/09-07-2016 δελτία αποστολής, τα οποία εκδόθηκαν προς την ελεγχόμενη με διεύθυνση παράδοσης τα

τρία πρώτα το κατάστημα της επιχείρησης «.....Α.Ε.» στο Πανόραμα και το τέταρτο με διεύθυνση παράδοση την έδρα της ελεγχόμενης.

- Για τα υλικά που αναγράφονται στο τιμολόγιο πώλησης/05-09-2016 προσκόμισε τα υπ'αρ./21-09-2016 και/19-07-2016 δελτία αποστολής, τα οποία εκδόθηκαν προς την ελεγχόμενη με διεύθυνση παράδοσης το πρώτο στην έδρα της ελεγχόμενης και το δεύτερο στην οδό στη

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την εκτέλεση των έργων από την ελεγχόμενη στα καταστήματα της επιχείρησης «.....Α.Ε.» και συνεπώς δεν αμφισβητεί την αγορά των υλικών που ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση αυτών των εργασιών. Άλλωστε η ίδια είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις συγκεκριμένες εργασίες σε αντίθεση με την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» που δεν είχε αυτή τη δυνατότητα, όπως προκύπτει από την από 02/11/2022 σχετική έκθεση ελέγχου, το πόρισμα της οποίας αναγράφεται στην παρούσα έκθεση.

Στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη για τις πληρωμές της προς την εκδότρια επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» (σχετικό 4 και 10 του υπομνήματος).

- Η ελεγχόμενη προσκόμισε αντίγραφα επιταγών, αποδείξεων πληρωμών, αποδείξεων μεταβίβασης επιταγών, αποδείξεων συμψηφιστικών πράξεων και εκτυπώσεις για τα εμβάσματα που πραγματοποιήθηκαν με μεταφορά χρηματικών ποσών σε λογαριασμό της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.». Αυτά άλλωστε τα είχε ήδη προσκομίσει στην υπηρεσία μετά από σχετικό αίτημα και η θέση του ελέγχου για τις συγκεκριμένες πληρωμές αναγράφεται αναλυτικά ανωτέρω.
- Εκτός των παραπάνω στοιχείων η ελεγχόμενη προσκόμισε και την υπ'αρ./07-11-2017 κατάσχεση εις χείρας τρίτου που της επιδόθηκε από το Περιφερειακό Κ.Ε.Α.Ο./για τις καθυστερούμενες οφειλές που είχε η επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», καθώς και τον επισυναπτόμενο πίνακα χρεών για τις μη καταβληθείσες εισφορές αυτής από 01/01/2009 έως 30/06/2017. Επίσης, προσκόμισε αντίγραφο του από 30/06/2017 πρακτικού του Δ.Σ της ελεγχόμενης σύμφωνα με το οποίο το Διοικητικό Συμβούλιο εξουσιοδοτεί τον πρόεδρο του Δ.Σ και Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρείας κ./ να εκπροσωπεί και δεσμεύει την εταιρεία σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της, με μόνη την υπογραφή του τιθέμενης κάτω από την σφραγίδα της εταιρείας. Επιπλέον, προσκόμισε αντίγραφο της από/2017 Δήλωσης Τρίτου στο Ειρηνοδικείο με την οποία ο κ./ δηλώνει ότι η οφειλή της ελεγχόμενης προς την «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» ανέρχεται στο ποσό των 3.000,77 ευρώ και καταβάλει το ποσό αυτό στο Κ.Ε.Α.Ο. στις 28/02/2018.
- Με τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία η ελεγχόμενη επικαλείται ότι πλήρωσε στην επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» την αξία των τιμολογίων που έλαβε από αυτή συνολικής αξίας 99.028,89 ευρώ ως εξής:

ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΩΝ ΛΗΦΘΕΝΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΠΟΣΟ
ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΕΚΔΟΤΡΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	18.700,00
ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ".....Α.Ε."	20.890,70
ΕΠΙΤΑΓΗ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "..... Α.Ε"	4.698,43
ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΕΠΙΤΑΓΕΣ	24.700,00
ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΩΝ	23.481,63
ΜΕΤΡΗΤΑ	1.730,00
ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΤΟ Κ.Ε.Α.Ο	3.000,77
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	1.827,36

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι, όπως προέκυψε από τα παραστατικά εξόφλησης των επιταγών στο 52% (26.320,63€) του συνόλου της αξίας τους (50.289,13€) δεν εμφανίζεται μεταξύ των οπισθογράφων η εκδότρια επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.».

Σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την εκτέλεση των έργων από την ελεγχόμενη στα καταστήματα της επιχείρησης «.....Α.Ε.» καθώς και την εκτέλεση των έργων στις υπόλοιπες επιχειρήσεις και για τα οποία δεν αναφέρεται στο υπόμνημα της. Ο έλεγχος όμως καταλήγει ότι αυτά τα έργα δεν υπήρχε η δυνατότητα να τα εκτελέσει η επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», διότι όπως προκύπτει από την από 02/11/2022 σχετική έκθεση ελέγχου:

- Δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. (αριθμό πρωτ. Δ/22.10.2020). Επιπρόσθετα, δεν προσκόμισε, μετά από σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις.
- Είχε εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών και πώλησης εμπορευμάτων, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από αυτήν, καθώς δεν ταυτίζονται με καμία από τις δηλωθείσες δραστηριότητες της. Άλλωστε δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή τόσο σε μέσα, όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες αυτές υπηρεσίες.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης.
- Δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, παρότι κλήθηκε προς τούτο εγγράφως από την υπηρεσία μας. Δεν παρείχε επίσης καμία διευκρίνιση και κανένα άλλο μέσο απόδειξης του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών, επιχειρώντας να δυσχεράνει τον έλεγχο και να παρεμποδίσει τις ελεγκτικές μας διασταυρώσεις.
- Δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017. Επιπρόσθετα, υποβάλει για τα ανωτέρω έτη ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές.
- Την ίδια ημέρα και για εργασίες σε διαφορετικές περιοχές της χώρας, εκδίδει ταυτόχρονα περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία.

Επιπρόσθετα:

- Για τα έργα που προσκόμισε η ελεγχόμενη καταστάσεις εργαζομένων και Α.Π.Δ. που υποβλήθηκαν από τον κύριο του έργου διαπιστώνεται ότι, οι εργασίες που παρείχαν οι εργαζόμενοι αφορούν μόνο οικοδομικές εργασίες (εργασίες εκσκαφών, δαπέδων, επιχρισμάτων και τοποθέτηση πλακιδίων). Οι εργασίες στεγανώσεων και τοποθέτησεων γυψοσανίδων, που αναγράφονται στα περισσότερα τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη από την επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», σύμφωνα με τον πίνακα 3 του άρθρου 38 Κ.Α ΙΚΑ, όπου προσδιορίζονται οι οικοδομικές εργασίες ιδιωτικού έργου δεν συμπεριλαμβάνονται. Ο ιδιοκτήτης του οικοδομικού έργου δεν βαρύνεται με την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών για την ασφάλιση των προσώπων που παρέχουν αυτές τις εργασίες. Εάν όμως τα πρόσωπα, τα οποία εκτελούν τις εργασίες αυτές δεν είναι μισθωτοί στεγασμένων επιχειρήσεων ή δεν είναι ανεξάρτητοι

επιχειρηματίες ασφαλισμένοι με αυτή την ιδιότητα τους σε άλλο φορέα (π.χ. Ο.Α.Ε.Ε.) ανεξάρτητα με το αν προσλαμβάνονται απευθείας από τον ιδιοκτήτη του οικοδομικού έργου ή από τον εργολάβο ή υπεργολάβο αυτού και η αμοιβή τους βαρύνει τον ιδιοκτήτη του έργου, θα πρέπει να ασφαίζονται με ξεχωριστές μισθολογικές καταστάσεις και οι ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες αντιστοιχούν στην ασφάλιση τους δεν καθορίζονται από τις ειδικές διατάξεις του κεφαλαίου ΣΤ' (άρθρα 35-51) του Κανονισμού Ασφάλισης του Ι.Κ.Α – Ε.Τ.Α.Μ όπως στις οικοδομικές εργασίες, αλλά από τις γενικές διατάξεις του Ι.Κ.Α – Ε.Τ.Α.Μ..

Άρα στη συγκεκριμένη περίπτωση που στο συμφωνητικό ορίζεται ότι το προσωπικό είναι της επιχείρησης «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», οι εργαζόμενοι που παρείχαν εργασίες στεγανώσεων και τοποθετήσεων γυψοσανίδων, θα έπρεπε να είναι ασφαλισμένοι από αυτή.

- Οπου εμφανίζεται ως εργαζόμενος στο έργο του καταστήματος Πανοράματος της επιχείρησης «.....Α.Ε.» έχει παραλάβει ενυπόγραφα από την ελεγχόμενη δύο επιταγές και μετρητά 150,00 ευρώ.
- Η επιταγή της Alpha Bank με αριθμό-3 εκδόσεως της επιχείρησης «.....Α.Ε.» αξίας 4.422,20 ευρώ, για την οποία επικαλείται η ελεγχόμενη ότι πλήρωσε την εκδότρια επιχείρηση εισπράχθηκε από τονμε οπισθογράφιση μόνο της ελεγχόμενης.
- Ο (.....), που εισέπραξε έξι από τις επιταγές της ελεγχόμενης συνολικής αξίας 24.656,00 ευρώ μας απέστειλε ηλεκτρονικό μήνυμα με το οποίο δηλώνει ότι τα χρήματα που εισέπραξε τα έδωσε στον και στον
- Οι επιταγές που εισπράττει ο ανωτέρω είναι περίπου οι μισές από αυτές που επικαλείται η ελεγχόμενη για τις πληρωμές της στην εκδότρια επιχείρηση «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.».

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 30/12/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του για το φορολογικό έτος 2016, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυχάνει απορριπτός.

Επειδή, ορθά ο έλεγχος προσαύξησε το ποσό των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών κατά την αξία που αντιστοιχεί στα εικονικά τιμολόγια (ποσού 68.612,00 €), καθώς οι εν λόγω δαπάνες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις έκπτωσης, όπως ορίζονται στην ισχύουσα νομοθεσία καθώς και τη νομολογία και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» και το διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:και την επικύρωση της με αριθ./30-12-2022 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου, φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/30-12-2022 οριστική πράξη προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου, φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	28.723,70€	48.621,18€	48.621,18€	19.897,48€
Προκαταβολή φόρου	28.723,70€	28.723,70€	28.723,70€	
Τέλος Επιτηδεύματος	800,00€	800,00€	800,00€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		9.948,74€	9.948,74€	9.948,74€
Σύνολο για καταβολή	58.247,40€	88.093,62€	88.093,62€	29.846,22€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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