



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 19-05-2023

Αριθμ. Αποφ.: 1008



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «. **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ**, διακριτικό τίτλο «.....» και κύρια δραστηριότητα «*Παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος*», με έδρα στον, Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)..../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **β)..../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **γ)..../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **δ)..../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, **ε)..../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 και **στ)..../22-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30-01-2023 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ο.Ε.**» 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 με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.029,62€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 7.014,81€, ήτοι **συνολικό ποσό 18.022,13€.**
- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος 13.441,98€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 6.720,99€, ήτοι **συνολικό ποσό 20.162,97€.**
- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος 8.522,44€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 4.261,22€, ήτοι **συνολικό ποσό 12.783,66€.**
- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. 11.558,46€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 5.779,23€, ήτοι **συνολικό ποσό 17.337,69€.**
- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. 11.178,94€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 5.589,47€, ήτοι **συνολικό ποσό 16.768,41€.**
- Με την με αριθμό **.../22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. 4.800,00€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 2.400,00€, ήτοι **συνολικό ποσό 7.200,00€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 22-12-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Καστοριάς στην προσφεύγουσα επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./29-09-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016 – 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ./04-07-2022 (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Καστοριάς/08-07-2022) &/07-06-2022 (αρ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Καστοριάς/08-07-2022) δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε κατά τα φορολογικά έτη 2016 – 2018 εικονικά τιμολόγια έκδοσης των επιχειρήσεων ... Μ.Ι.Κ.Ε. με Α.Φ.Μ.: & Μ.Ι.Κ.Ε. με Α.Φ.Μ.: Επίσης, στις 10-09-2021 περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς το με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση Μ.Ι.Κ.Ε με Α.Φ.Μ.:, για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-05-2013 μέχρι 31-12-2017, ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκ των οποίων εννέα (9) Τ.Π.Υ. έτους 2016 αφορούσαν την προσφεύγουσα.

Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα εξής:

Φορολογικό έτος 2016

Επωνυμία εκδότριας	Α.Φ.Μ.	Πλήθος Φ.Σ.	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α. (24%)	Σύνολο
... Μ.Ι.Κ.Ε.	..	9	43.180,00€	10.041,406	53.221,406
.... Μ.Ι.Κ.Ε.	...	2	9.300,00€	2.232,006	11.532,006
ΣΥΝΟΛΟ		11	52.480,00€	12.273,406	64.753,406

Φορολογικό έτος 2017

Επωνυμία εκδότριας	Α.Φ.Μ.	Πλήθος Φ.Σ.	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α. (24%)	Σύνολο
... Μ.Ι.Κ.Ε.	...	4	28.000,00€	6.720,006	34.720,006

.... Μ.Ι.Κ.Ε.	...	1	15.600,006	3.744,006	19.344,006
ΣΥΝΟΛΟ		5	43.600,00€	10.464,006	54.064,006
Φορολογικό έτος 2018					
Επωνυμία εκδότριας	Α.Φ.Μ.	Πλήθος Φ.Σ.	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α. (24%)	Σύνολο
... Μ.Ι.Κ.Ε.	...	1	12.500,006	3.000,006	15.500,006
.... Μ.Ι.Κ.Ε.	....	1	7.500,006	1.800,006	9.300,006
ΣΥΝΟΛΟ		2	20.000,006	4.800,006	24.800,006

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθμ. /30-09-2022 επιστολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η εντολή ελέγχου, καθώς και η υπ' αριθμ...../30-09-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ν.4512/2018, ενώ με την υπ' αριθμ./30-09-2022 πρόσκληση ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών αρχείων. Περαιτέρω, εστάλη η υπ' αριθμ...../2022 πρόσκληση του αρ. 14 του Κ.Φ.Δ. και ζητήθηκαν τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά των εταιρειών Μ.Ι.Κ.Ε. & Μ.Ι.Κ.Ε, καθώς και όλα τα έγγραφα που σχετίζονται με τις εν λόγω συναλλαγές, όπως επίσης και Υ.Δ. όπου να αναφέρεται ο τρόπος συνεργασίας της προσφεύγουσας με τους εν λόγω προμηθευτές. Κατά την επιτόπια αυτοψία του ελέγχου, με την υπ' αριθμ...../17-10-2022 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν επτά (7) τιμολόγια έκδοσης της εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε και δύο (2) έκδοσης της εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε., ενώ με την υπ' αριθμ./2022 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν εννέα (9) Τ.Π.Υ. έκδοσης της εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε.

Από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις, σύμφωνα με την Α.1293/2019, σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις εκδότριες των επίμαχων τιμολογίων ο έλεγχος κατέληξε ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία και εξέπεσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. εισροών & δαπανών. Επίσης, ο έλεγχος απέρριψε στο φορολογικό έτος 2016 αποσβέσεις ποσού 98,00€ που αφορά στην καταχώρηση ως πάγιου του υπ' αριθμ. .../18-05-2016 Τ.Π.Υ. έκδοσης της Ι.Κ.Ε., το οποίο κρίθηκε εικονικό. Στο φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος απέρριψε αποσβέσεις συνολικής αξίας 1.231,70€, λόγω απόρριψης των υπ' αριθμ. .../2016 &/12-06-2017 Τ.Π.Υ. που κρίθηκαν εικονικά, καθώς και δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 6.119,96€, οι οποίες δεν καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος. Στο έτος 2018, ο έλεγχος απέρριψε αποσβέσεις ύψους 352,00€, δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 6.142,70€, οι οποίες δεν καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος και λοιπές δαπάνες ύψους 3.893,00€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. .../23-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η τελευταία υπέβαλε το υπ' αριθμ./12-12-2022 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../23-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και συνεπώς η κρίση του ελέγχου είναι πλημμελής. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη μη εκτέλεση των επίμαχων εργασιών.
2. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς τους εκδότες, η επιχείρησή τους υπήρξε καλόπιστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
3. Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά τιμολόγια, καθόσον η εταιρεία τους ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.
4. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η εταιρεία τους δικαιούται την έκπτωση του Φ.Π.Α. των τιμολογίων από το φόρο εκρών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια είναι νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...»*

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, **η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει** είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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 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, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, 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 ύπαρξής 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 ελλείψει 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 εισοδήματος), 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 (παραβάση 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία τα εξής Τ.Π.Υ.:

Για το φορολογικό έτος 2016

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Εκδότης	Συνολική Αξία	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΔΕ	ΑΓΟΡΑ ΠΑΓΩΝ	Φ.Π.Α.
1	18/1/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	6.888,00	5.600,00		1.288,00
2	22/2/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	8.856,00	7.200,00		1.656,00
3	10/3/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	2.829,00	2.300,00		529,00
4	16/5/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	7.872,00	6.400,00		1.472,00
5	18/5/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	5.166,00		4.200,00	966,00
6	20/5/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	7.970,40	6.480,00		1.490,40
7	3/6/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	4.712,00	3.800,00		912,00
8	4/6/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	3.224,00	2.600,00		624,00
9	6/6/2016	Τ.Π.Υ	.. MON. ΙΚΕ	5.704,00	4.600,00		1.104,00
10	3/11/2016	Τ.Π.Υ	.. MON ΙΚΕ	5.332,00	4.300,00		1.032,00
11	2/11/2016	Τ.Π.Υ	... MON ΙΚΕ	6.200,00	5.000,00		1.200,00
ΣΥΝΟΛΟ				64.753,4	48.280,00	4200,00	12.273,40

Για το φορολογικό έτος 2017

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΜΔΕ	ΑΓΟΡΑ ΠΑΓΩΝ	Φ.Π.Α.
19	15/3/2017	Τ.Π.Υ	.... Ι.Κ.Ε.	19.344,00	15.600,00		3.744,00
57	7/6/2017	Τ.Π.Υ	... MON ΙΚΕ	10.416,00	8.400,00		2.016,00
56	9/6/2017	Τ.Π.Υ	... MON ΙΚΕ	9.300,00	7.500,00		1.800,00
58	14/6/2017	Τ.Π.Υ	... MON ΙΚΕ	9.300,00	7.500,00		1.800,00
55	12/6/2017	Τ.Π.Υ	... MON ΙΚΕ	5.704,00	0	4.600,00	1.104,00
ΣΥΝΟΛΟ				54.064,00	39.000,00	4.600,00	10.464,00

Για το φορολογικό έτος 2018

Ημερομηνία	Παραστατικό	Εκδότης	Συνολική Αξία	ΔΙΑΦΟΡΑ	Φ.Π.Α.
5/2/2018	Τ.Π.Υ	.... Ι.Κ.Ε.	9.300,00	7.500,00	1.800,00
9/3/2018	Τ.Π.Υ	..... MON ΙΚΕ	15.500,00	12500	3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ			24.800,00	20.000,00	4.800,00

Επειδή, σε ότι αφορά την εκδότρια **Μον. Ι.Κ.Ε.** με Α.Φ.Μ.:, η εικονικότητα του συνόλου των 353 τιμολογίων που εξέδωσε στα έτη 2016 -2017, συνολικής καθαρής αξίας 1.591.573,18€ πλέον Φ.Π.Α. 381.468,75€, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, σύμφωνα με την οποία:

«*Η ελεγχόμενη υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 20-10-2016 με κύριο αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπηρεσιών» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «εργασίες ξυλουργικών εγκαταστάσεων, χονδρικό εμπόριο οικιακών επίπλων, επίπλων γραφείου, χονδρικό εμπόριο αγροτικών και δασοκομικών μηχανημάτων, εξοπλισμού και προμηθειών, λιανικό εμπόριο αγροτικών μηχανημάτων, εξοπλισμού και προμηθειών, φωτοαντιγραφικών συσκευών, βασικές υπηρεσίες διαδικτύου, υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού, παροχή υπηρεσιών εφαρμογών πληροφορικής, υπηρεσίες πλήρους διαφήμισης, υπηρεσίες συστημάτων προστασίας», με έδρα ισόγειο κατάστημα 29,60 τ.μ. στις, επί της οδού και διαχειριστή και μοναδικό εταίρο τον κ. με Α.Φ.Μ.:*

Κοινή έδρα και κοινό διαχειριστή και μοναδικό εταίρο έχει και εταιρεία Μον. Ι.Κ.Ε με Α.Φ.Μ..... καθώς και άλλες δύο εταιρείες, ενώ ο κ. παρουσιάζεται ως διαχειριστής και μοναδικός εταίρος σε έξι συνολικά Ι.Κ.Ε. και κατά τα ελεγχόμενα έτη εργάζεται ως μισθωτός με καθήκοντα security. Ο ίδιος δήλωσε ότι σε ότι αφορά τις υπηρεσίες που παρείχε η επιχείρηση Μον. Ι.Κ.Ε, αφορούσαν κυρίως Υπηρεσίες Λογισμικού, τις οποίες παρείχε ο ίδιος με γνώσεις που απέκτησε «εμπειρικά», καθώς δεν διέθετε προσωπικό.

Η ελεγχόμενη φέρεται να απασχόλησε εργατικό δυναμικό, αλλά μετά από τη έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι οι υπάλληλοι απασχολήθηκαν λιγότερο από 20 ημέρες έκαστος, ορισμένοι από αυτούς δήλωσαν ότι η απασχόλησή τους ήταν εικονική, ενώ όσοι κατείχαν θέσεις γραφείου και γραμματειακής υποστήριξης και δεν γνώριζαν ο ένας τον άλλο. Ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, δεν διέθετε εργατοτεχνικό προσωπικό, δεν προέκυψε συνεργασία με τρίτες επιχειρήσεις που θα μπορούσαν να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές, ενώ ο διαχειριστής δεν διέθετε την τεχνογνωσία, ούτε το διαθέσιμο χρόνο για να παρέχει τις υπηρεσίες που αναγράφονταν στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά. Τέλος, όπως προκύπτει από την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και η ίδια είναι λήπτης δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 -2018, συνολικής καθαρής αξίας 334.360,00€ πλέον Φ.Π.Α. 79.797,60€. Από τον εταιρικό λογαριασμό της Μον.Ι.Κ.Ε. δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή προμηθευτών και δαπανών, ενώ από το σύνολο των τραπεζικών πιστώσεων ύψους 764.872,69€ και των επιταγών ύψους 110.975,36€, ποσό 732.749,62€ που αντιστοιχεί σε ποσοστό 83,66% των πιστώσεων, έχει μεταφερθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων ΟΠΑΠ, είτε μέσω υπαλλήλων που ενεργούν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων, είτε άμεσα στην ΟΠΑΠ Α.Ε. Η ελεγχόμενη υπέβαλε το 2016 δήλωση φόρου εισοδήματος με αγορές πολύ μεγαλύτερης αξίας από τις πωλήσεις της, οι οποίες αφορούν στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές, ενώ για τα έτη 2017 & 2018 υπέβαλε δηλώσεις, μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με ποσά ανάλογα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ενώ δηλώθηκαν και δαπάνες πολύ μεγάλης αξίας, οι οποίες δεν προκύπτουν από τον έλεγχο των αντισυμβαλλόμενων αυτής.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η Μον. Ι.Κ.Ε. ενώ υφίστατο φορολογικά, υπό την έννοια της έναρξης επιτηδεύματος, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε».

Επειδή, σύμφωνα με τις από 22-12-2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, η προσφεύγουσα έλαβε από την Μον. Ι.Κ.Ε το υπ' αριθμ./15-03-2017 συνολικής αξίας 19.344,00€, επί του οποίου αναγράφεται η πραγματοποίηση εργασιών service ηλεκτρολογικής & ηλεκτρονικής εγκατάστασης για υδροηλεκτρικό σταθμό για καλωδιώσεις (UPT 3000m) και για καλωδίωση τριφασικού ρεύματος Τ.Π.Υ. και το υπ' αριθμ. .../5-2-2018 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 9.300,00€. (συνολική αξία συναλλαγών 28.644,00€).

Δεν προσκομίστηκε συμφωνητικό για τις συναλλαγές με την εκδότρια, ούτε βρέθηκαν καταχωρημένες συμβάσεις στο taxis. Η ολοκλήρωση των εργασιών των τιμολογίων απαιτούσε την απασχόληση ατόμων με εξειδικευμένες γνώσεις και ειδικότητες ηλεκτρολόγων και ηλεκτρονικών που θα εγγυούνταν την καλή λειτουργία και την ασφάλεια των υπηρεσιών που παρείχαν. Δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία διασφάλισης της ποιότητας των ληφθέντων υπηρεσιών, παρόλο που ήταν μεγάλης αξίας, ενώ δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από την προσφεύγουσα. Οι περιγραφόμενες στα Τ.Π.Υ. εργασίες απαιτούν για την πραγματοποίησή τους καλές καιρικές συνθήκες, καθώς η καλωδίωση αφορά την αντικατάσταση του καλωδίου κατά μήκος των αγωγών που μεταφέρουν νερό. Οι αγωγοί αυτοί βρίσκονται σε δύσβατες περιοχές, με υψηλό υψόμετρο όπου είναι χτισμένο το υδροηλεκτρικό εργοστάσιο και δεν συνάγει με την κοινή λογική να πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω εργασίες το Μάρτιο στην ορεινή περιοχή της όπου επικρατούν ιδιαίτερα χαμηλές θερμοκρασίες. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ότι απασχόλησε η ίδια εργατικό δυναμικό για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών. Επίσης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αγορά των απαιτούμενων υλικών (ανταλλακτικά, ηλεκτρολογικά κ.λ.π.). Δεν υπάρχουν δελτία αποστολής για τη μεταφορά των υλικών. Οι περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι γενικές και δεν παρέχουν πληροφορίες για τη διάρκεια, για το είδος και την ποσότητα των υλικών. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε

κανένα αποδεικτικό εξόφλησης των κρίσιμων συναλλαγών. Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας προκύπτει κατάθεση ποσού 5.800,00 στις 15-3-2018 με καταθέτη την προσφεύγουσα, καθώς και τέσσερις καταθέσεις συνολικού ποσού 18.100,00€ (στις 24-8-2017, στις 4-9-2017, στις 2-10-2017 & στις 17-10-2017) με καταθέτη το διαχειριστή της προσφεύγουσας, χωρίς να γίνεται οποιαδήποτε αναφορά ότι αυτές αφορούν σε εξόφληση φορολογικών παραστατικών της προσφεύγουσας. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι

ποσό 11.480,00€ επέστρεψε με εμβάσματα (στις 1-9-2017 ποσό 10.480,00€ και στις 7-3-2018 ποσό 1.000,00€) σε λογαριασμό του, χωρίς να δικαιολογείται, καθώς δεν εκδόθηκε κάποιο πιστωτικό τιμολόγιο προς την προσφεύγουσα, ούτε η προσφεύγουσα υπήρξε προμηθευτής της εκδότριας, ενώ ο δεν εξήγησε την αιτία των εν λόγω εμβασμάτων από τον επαγγελματικό λογαριασμό της εκδότριας σε λογαριασμό του ίδιου. Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω τραπεζικές κινήσεις, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι αυτές αφορούν τις επίμαχες συναλλαγές, προκύπτει ότι μέχρι την ημέρα των ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, παρέμεινε ανεξόφλητο υπόλοιπο της προσφεύγουσας προς την Μον. Ι.Κ.Ε ποσό 16.224,00€.

Επειδή, σε ότι αφορά την εκδότρια **Μον Ι.Κ.Ε.** με Α.Φ.Μ.:, η εικονικότητα του συνόλου των 272 τιμολογίων που εξέδωσε στα έτη 2016 -2018, συνολικής καθαρής αξίας 1.560.814,88€ πλέον Φ.Π.Α. 374.594,86€, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, σύμφωνα με την οποία:

«Η ελεγχόμενη υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 03-11-2016 με κύριο αντικείμενο εργασιών «γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μη οικιστικά κτίρια με τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, υπηρεσίες εγκατάστασης συστημάτων συναγερμού, εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση ακατέργαστων αγροτικών προϊόντων γενικά, εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακού εξοπλισμού, εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση ενδυμάτων και εξαρτημάτων ένδυσης, εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση γενικά προς το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ, νοσοκομεία, δημοτικά και λοιπά κοινωφελή ιδρύματα», με έδρα ισόγειο κατάστημα 29,60 τ.μ. στις, επί της οδού, υποκατάστημα επί της οδού στις και διαχειριστή και μοναδικό εταίρο τον κ. με Α.Φ.Μ.:

Κοινή έδρα και κοινό διαχειριστή και μοναδικό εταίρο έχει και εταιρεία Μον. Ι.Κ.Ε καθώς και άλλες δύο εταιρείες, ενώ ο κ. παρουσιάζεται ως διαχειριστής και μοναδικός εταίρος σε έξι συνολικά Ι.Κ.Ε. και κατά τα ελεγχόμενα έτη εργάζεται ως μισθωτός με καθήκοντα security.

Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. της ελεγχόμενης επιχείρησης ... Μ.Ι.Κ.Ε., προκύπτουν για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ακαθάριστα έσοδα συνολικού ύψους 1.522.338,92€ (φορ.έτος 2016 ακαθάριστα 438.561,74€, φορ.έτος 2017 ακαθάριστα 655.472,18€ & φορ.έτος 2018 ακαθάριστα 428.305,00€) και αντίστοιχα καθαρά κέρδη ύψους 1.024.965,43€ (φορ.έτος 2016 ύψους 295,50 € , φορ.έτος 2017 ύψους 606.065,53 € & φορ. έτος 2018 ύψους 418.604,40).

Η ελεγχόμενη φέρεται να απασχόλησε εργατικό δυναμικό. Ωστόσο, μετά από την έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι όσοι εργάστηκαν στην έδρα της επιχείρησης κατείχαν θέσεις γραφείου και γραμματειακής υποστήριξης. Ήρθαν σε επαφή μόνο με τον, ο οποίος κατέβαλε το μισθό τους μετρητοίς, ενώ τρεις υπάλληλοι εργάστηκαν στο υποκατάστημα πώλησης ρούχων για μερικούς μήνες η κάθε μία, ενώ μία υπάλληλος ανέφερε ότι η εργασιακή σύμβαση ήταν εικονική.

Η ελεγχόμενη από το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών φέρεται να έχει εκτελέσει πληθώρα τεχνικών εργασιών που αφορούν ανακαινίσεις, τοιχοποιία, εργασίες ύδρευσης, αποχέτευσης, χωματουργικά, μεταφορά και τοποθέτηση σκυροδέματος κ.λ.π., χωρίς να διαθέτει εργατοτεχνικό προσωπικό, παρά μόνο έναν εργαζόμενο για 6 ημέρες στο 2016.

Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ουδέποτε έλαβε άδεια χρήσης μηχανημάτων έργου και ουδέποτε ανέθεσε την εκτέλεση των τεχνικών έργων και την παροχή υπηρεσιών σε τρίτους (υπεργολαβία).

Η ελεγχόμενη από την έναρξή της, 2016 έως και το 2018 έλαβε σαράντα τέσσερα (44) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 578.236,80€(καθαρή αξία 466.320,00€ πλέον ΦΠΑ 111.916,80€). Δεν είχε ενδοκοινοτικές

αποκτήσεις και εισαγωγές, δεν διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλώσιμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της.

Ο διαχειριστής δεν διέθετε την τεχνογνωσία, ούτε το διαθέσιμο χρόνο για να παρέχει τις υπηρεσίες που αναγράφονταν στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά εσόδων.

Από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της Μον.Ι.Κ.Ε. προκύπτουν πιστώσεις ύψους 1.076.466,55€ και των επιταγών ύψους 243.541,33€, ενώ ποσό 854.475,78€ που αντιστοιχεί σε ποσοστό 65% των πιστώσεων, έχει μεταφερθεί σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων ΟΠΑΠ, είτε μέσω υπαλλήλων που ενεργούν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων, είτε άμεσα στην ΟΠΑΠ Α.Ε. Η ελεγχόμενη υπέβαλε το 2016 δήλωση φόρου εισοδήματος με αγορές και δαπάνες ισόποσες των πωλήσεων, ενώ για τα έτη 2017 & 2018 υπέβαλε δηλώσεις, μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., στις 1-3-2021, με ποσά ανάλογα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η Μον. Ι.Κ.Ε. ενώ υφίστατο φορολογικά, υπό την έννοια της έναρξης επιτηδεύματος, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις από 19-10-2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, η προσφεύγουσα επιχείρηση, έλαβε τα εξής φορολογικά παραστατικά έκδοσης της επιχείρησης Μον. Ι.Κ.Ε.:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ.				Περιγραφή	Αξία σε €	Φ.Π.Α. (24%/i)	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ
A/A	Είδος	Αριθμός	Ημερομηνία Έκδοσης					
1	Τ.Π.Υ.	...	02/11/2016	Συντήρηση δεξαμενών ηρεμίας (στοκαρίσματα, σπατουλαριστά, και αστάρωμα με αντιδιαβρωτικό χρώμα). (1 τεμ.)	2.000,00			
				Συντήρηση στηθών εκτροπής ποταμών (στοκαρίσματα, σπατουλαριστό και αστάρωμα με αντιδιαβρωτικό χρώμα). (1 τεμ)	2.300,00			
				Σύνολο	4.300,00	1.032,00	5.332,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
2	Τ.Π.Υ.	..	03/11/2016	Επισκευή μετασχηματιστή μέσης τάσεως (1 τεμ) καθώς και την περιέλιξη service moter Μέσης τάσης (αντικατάσταση ρουλεμάν, κάρβουνα και έλεγχο των πηνίων) (1 τεμ)	1.800,00 3.200,00			
				Σύνολο	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
Συνολική αξία τιμολογίων έτους 2016					9.300,00	2.232,00	11.532,00	
3	Τ.Π.Υ.	..	07/06/2017	Τεχνικές εργασίες (συντήρησης αγωγού χαλύβδινου) (Φ 600 1900M) (1 τεμ)	8.400,00	2.016,00	10.416,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
4	Τ.Π.Υ.	..	09/06/2017	Τεχνικές εργασίες (συντήρησης αγωγού χαλύβδινου) (Φ 600 1900M) (1 τεμ)	7.500,00	1.800,00	9.300,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
5	Τ.Π.Υ.	..	12/06/2017	Τεχνικές εργασίες μόνωσης στη δεξαμενή συγκέντρωσης νερού) (1 τεμ)	4.600,00	1.104,00	5.704,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
6	Τ.Π.Υ.	..	14/06/2017	Ηλεκτρολογικές εργασίες (service και συντήρηση κεντρικού αγωγού ρευματοδότησης) (1 τεμ.)	7.500,00	1.800,00	9.300,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
Συνολική αξία τιμολογίων έτους 2017					28.000,00	6.720,00	34.720,00	
7	Τ.Π.Υ.	.. (ΣΕΙΡΑ ..)	09/03/2018	Τεχνικές εργασίες και διαχείριση και έλεγχος της λειτουργίας των ΜΤΗΣ για το έργο στο Δ.Δ. (1 τεμ)	12.500,00	3.000,00	15.500,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
Συνολική αξία τιμολογίων έτους 2018					12.500,00	3.000,00	15.500,00	

Για τις ως άνω συναλλαγές δεν προσκομίστηκε συμφωνητικό με την εκδότρια, ούτε βρέθηκαν καταχωρημένες συμβάσεις στο taxis. Η ολοκλήρωση των εργασιών των τιμολογίων απαιτούσε την απασχόληση ατόμων με εξειδικευμένες γνώσεις και ειδικότητες ηλεκτρολόγων και ηλεκτρονικών που θα εγγυούνταν την καλή λειτουργία και την ασφάλεια των υπηρεσιών που παρείχαν. Δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία διασφάλισης της ποιότητας των ληφθέντων υπηρεσιών, παρόλο που ήταν μεγάλης αξίας και δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από την προσφεύγουσα.

Οι τεχνικές εργασίες στο υπ'αριθμ.../2-11-2016 Τ.Π.Υ. που αφορούν εργασίες συντήρησης των δεξαμενών ηρεμίας και των στηθών εκτροπής ποταμών που περιλαμβάνουν στοκαρίσματα και σπατουλαρίσματα και απαιτούν για την πραγματοποίησή τους καλές καιρικές συνθήκες, οι οποίες δεν συναντώνται το Νοέμβριο στην ορεινή περιοχή της όπου επικρατούν ιδιαίτερα χαμηλές θερμοκρασίες. Οι εργασίες που περιγράφονται στο υπ'αριθμ./3-11-2016 Τ.Π.Υ. αφορούν «επισκευή μετασχηματιστή μέσης τάσης και περιέλιξη service moter μέσης τάσης, με αντικατάσταση ρουλεμάν, κάρβουνα και έλεγχο πηνίων» και ταυτίζεται με τις εργασίες του υπ'αριθμ.../18-01-2016 Τ.Π.Υ. έκδοσης της Μον. Ι.Κ.Ε.

Στο 2017 εκδόθηκαν τα υπ'αριθμ. .. & ... Τ.Π.Υ. που αφορούσαν τεχνικές εργασίες στους δύο αγωγούς του υδροηλεκτρικού εργοστασίου που συνδέουν τις δύο δεξαμενές ηρεμίας με τον κεντρικό σταθμό, οι οποίες δεξαμενές βρίσκονται σε δύο διαφορετικές τοποθεσίες, ιδιαίτερα δύσβατες και απέχουν από τον κεντρικό σταθμό 2 και 5 χιλιόμετρα σε ευθεία. Σύμφωνα με όσα δήλωσε ο κατά την αυτοψία του ελέγχου, οι εργασίες αφορούσαν την επισκευή και συντήρηση του αγωγού, όπου χρειαζόνταν, όπως και του καλωδίου με το οποίο μεταφέρεται ρεύμα από την κεντρική εγκατάσταση στις δεξαμενές ηρεμίας (Τ.Π.Υ. .../2017) και το οποίο βρίσκεται κατά μήκος των δύο αγωγών. Με το .../2017 Τ.Π.Υ. φέρεται να πραγματοποιήθηκαν τεχνικές εργασίες μόνωσης στη δεξαμενή που συγκεντρώνει το νερό. Όλες οι παραπάνω εργασίες ολοκληρώθηκαν το διάστημα από 7 ως 14/6/2017. Το έτος 2018 η προσφεύγουσα ανέθεσε στη Μ.ΙΚΕ τη διαχείριση και τον έλεγχο λειτουργίας των Μέσης Τάσης Ηλεκτρολογικών Σταθμών που βρίσκονται εγκατεστημένοι στις κεντρικές εγκαταστάσεις του υδροηλεκτρικού εργοστασίου. Οι εν λόγω εργασίες αφορούν έναν συνδυασμό ηλεκτρολογικών & ηλεκτρικών μηχανημάτων και είναι ο κύριος εξοπλισμός του υδροηλεκτρικού εργοστασίου. Απαιτείται άτομο με εξειδικευμένες γνώσεις και συγκεκριμένα ηλεκτρολογικά και ηλεκτρονικά υλικά και υλικά οικοδομών.

Η ολοκλήρωση των εργασιών των επίμαχων τιμολογίων έκδοσης της Μον. ΙΚΕ απαιτούν την απασχόληση πλήθους ατόμων με εξειδικευμένες γνώσεις και ποικίλες ειδικότητες, όπως ηλεκτρολόγους – ηλεκτρονικούς, χειριστές και οδηγούς μηχανημάτων, ελαιοχρωματιστές κ.λ.π.

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ότι απασχόλησε η ίδια εργατικό δυναμικό για την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων εργασιών. Επίσης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αγορά των απαιτούμενων υλικών (ηλεκτρολογικά, οικοδομικά, ανταλλακτικά) ή η μίσθωση μηχανημάτων από την ίδια. Δεν υπάρχουν δελτία αποστολής για τη μεταφορά των υλικών. Οι περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι γενικές και δεν παρέχουν πληροφορίες για τη διάρκεια, για το είδος και την ποσότητα των υλικών. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό εξόφλησης των κρίσιμων συναλλαγών.

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας προκύπτουν οι εξής καταθέσεις:

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδ. Κατ/τος	Όνομασία Καταστήματος	Περιγραφή συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συν/γής:	Είδος Κίν.
2017							
157	2017-09-11	..	...	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	...	3.000,00	Π
161	2017-09-15	..	..	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	...	5.000,00	Π
167	2017-10-09	..	.	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	...	1.000,00	Π
245	2017-12-11	..	..	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	...	5.000,00	Π
ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ ΑΠΟ						14.000,00	
268	2017-12-18	..	...	ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ	...Σ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ	6.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΛΗΡΩΜΩΝ ΑΠΟ & ΣΙΑ Ο.Ε.						6.000,00	
..... ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΑΠΟ ΚΑΙ						20.000,00	

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 49.800,00€ καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού λογαριασμού 6.000,00€ από την προσφεύγουσα και 14.000,00€ από τον, διαχειριστή της προσφεύγουσας, χωρίς να αναγράφεται ότι αυτές αφορούν

εξοφλήσεις της προσφεύγουσας. Επίσης, διαπιστώθηκε η επιστροφή ποσού 5.000,00€ μέσω εμβάσματος σε λογαριασμό του, χωρίς εμφανή αιτία. Δεδομένου ότι στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας ... Μον. ΙΚΕ υπάρχει μία πίστωση της εταιρείας & Σια Ο.Ε. ύψους 8.000,00€, στην οποία εταιρεία διαχειριστής είναι ο και η οποία ουδέποτε δηλώθηκε ως πελάτης από τη Μον. Ι.Κ.Ε. Επίσης, υπάρχει μία πίστωση της εταιρείας Α.Ε. ποσού 18.600,00€ στην οποία μέλος είναι η «..... & Σια Ο.Ε.»

Ακόμη και αν θεωρήσουμε ότι οι καταθέσεις του προς τη Μον.ΙΚΕ αφορούν τις επίμαχες συναλλαγές, προκύπτει ότι μέχρι την ημέρα των ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, παρέμεινε ανεξόφλητο υπόλοιπο της προσφεύγουσας προς την Μον. Ι.Κ.Ε ύψους 46.752,00€.

Επειδή, σε ότι αφορά την εκδότρια **Μον Ι.Κ.Ε.** με Α.Φ.Μ.:, η εικονικότητα του συνόλου των 291 τιμολογίων που εξέδωσε στα έτος 2016, συνολικής καθαρής αξίας 1.395.051,39€ πλέον Φ.Π.Α. 332.078,27€, μεταξύ των οποίων και τα εννέα Τ.Π.Υ. προς την προσφεύγουσα, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, σύμφωνα με την οποία:

«Η ελεγχόμενη υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 28-05-2013 με κύριο αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών, περιφερειακού εξοπλισμού, υπολογιστών και λογισμικού» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «παραγωγή ενέργειας από φωτοβολταϊκά, υπηρεσίες επισκευής υδραυλικών με υλικά του επισκευαστή, εργασίες τοποθέτησης πλακιδίων, χονδρικό εμπόριο ξύλινων επίπλων, χονδρικό εμπόριο άλλου έντυπου υλικού, χονδρικό εμπόριο ηλεκτρικών πινάκων και άλλων διατάξεων, χονδρικό εμπόριο ηλεκτρολογικού υλικού υψηλής τάσης, χονδρικό εμπόριο ειδών υγιεινής, έκδοση έντυπων εικόνων, σχεδίων και φωτογραφιών, έκδοση εμπορικού διαφημιστικού καταλόγου- εμπορικών καταλόγων και παρόμοιων ειδών, έκδοση άλλου έντυπου υλικού, βασικές υπηρεσίες διαδικτύου, παραγωγή προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού, παραγωγή πρωτότυπων άλλων λογισμικού, υπηρεσίες που παρέχονται από διαφημιστικά γραφεία, υπηρεσίες σχεδιασμού διαφημιστικών αφισών και υπηρεσίες διαφημιστικού σχεδιασμού και εννοιολογικής ανάπτυξης», με έδρα την και διαχειριστή και μοναδικό εταίρο τον του με Α.Φ.Μ.

Υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2013-2015, καθώς και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., οι οποίες περιέχουν αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτουν αγορές πολύ μικρότερες από τις πωλήσεις. Η ίδια δήλωσε ως προμηθευτή μια μόνο επιχείρηση, η οποία διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί.

Η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη, αφού παρότι αναζητήθηκε η δηλωθείσα από την ίδια έδρα στην δεν βρέθηκε. Από τα προσκομισθέντα ισοζύγια της χρήσης 2014 δεν βρέθηκε καταχωρημένη καμία δαπάνη ενοικίου ή ιδιόχρησης. Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά δαπανών, ενώ προσκομίστηκαν ελάχιστα παραστατικά αγορών. Από το αρχείο της Α.Α.Δ.Ε. δεν βρέθηκαν στοιχεία μισθώσεων σχετικά με την ελεγχόμενη.

Δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό που θα μπορούσε να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, ούτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει υποβάλει οριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΜΥ από ενάρξεως. Κατά συνέπεια φέρεται ότι μόνος του ο πραγματοποίησε παραδόσεις-πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών πολύ μεγάλης αξίας για τα ελεγχόμενα έτη.

Έχει εκδώσει όλα τα παραστατικά εσόδων (Τ.Π.- Δ.Α και Τ.Π.Υ.) χειρόγραφα, μολονότι εμφανίζεται να ειδικεύεται στην παροχή υψηλής τεχνολογίας (ΛΟΓΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ ΚΛΠ., ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ κ.α.) και δεν διαθέτει τον απαιτούμενο εξοπλισμό για να υποστηρίξει τέτοιες εργασίες. Δεν έχει προσκομίσει και καταχωρήσει καμία δαπάνη μετακίνησης ή μεταφοράς αγαθών (τιμολόγια καυσίμων, αποδείξεις διοδίων κτλ.) μολονότι έχει δηλώσει μεγάλο όγκο εμπορικών συναλλαγών με επιχειρήσεις σε περιοχές εκτός νομού (... , .. , .. , .. , .. , .. , κ.α.).

Η ελεγχόμενη δεν είχε ποτέ εμπορεύματα στο χώρο που έχει δηλώσει σαν έδρα στην, δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και τον εξοπλισμό για να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναγράφονται στα φορολογικά παραστατικά.

Η ελεγχόμενη δεν είχε αγορές όπως προκύπτει και από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων ή οι αγορές της είναι από ανύπαρκτες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα από την επιχείρηση «..... Μ. ΕΠΕ,, ΑΦΜ,».

Παρά τις έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα παραστατικά αγορών – δαπανών και τα συνοδευτικά έγγραφα (δελτία αποστολής).

Η ελεγχόμενη δεν διέθετε προσωπικό για την άσκηση του επαγγέλματος της, προκειμένου να διενεργεί την πληθώρα των εμπορικών πράξεων και ιδιαίτερα έσοδα από παροχή υπηρεσιών.

Δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη σχετική με την επαγγελματική της εγκατάσταση (λογαριασμοί ρεύματος, ύδρευσης, τηλεφωνίας).

Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) οι περιγραφές των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι γενικές. Δεν εκδόθηκαν δελτία αποστολής που να αιτιολογούν τη μετακίνηση υλικών. Υπάρχει ανακολουθία στην αρίθμηση των φορολογικών παραστατικών. Στα περισσότερα από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και υλικών, ενώ σε όσα αναγράφονται αυτά ανήκουν στους λήπτες.

Οι τραπεζικοί λογαριασμοί της εκδότριας επιχείρησης εμφανίζουν παράδοξο και ασυνήθιστο τρόπο κίνησης, καθότι πάντοτε κινούνται σε ζεύγη ισόποσων και αντίστροφων κινήσεων εντός της ίδιας ημέρας, μην αφήνοντας ποτέ υπόλοιπο στο τέλος της. Ο εταιρικός λογαριασμός της εκδότριας δεν παρουσιάζει καμιά προσαύξηση, όπως λογικά θα αναμενόταν με τόσες καταβολές εκ μέρους των πελατών της. Το υπόλοιπο του λογαριασμού όψεως της ελεγχόμενης στη Τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ σχεδόν μηδενίζεται, καθότι καμιά κατάθεση που προέρχεται από “πελατεία” της δεν παραμένει περισσότερο από μια ημέρα στο λογαριασμό της.

Οι καταθετικοί λογαριασμοί του διαχειριστή και μοναδικού εταίρου του ... πιστώθηκαν με καταθέσεις μετρητών, κυρίως από τρίτα πρόσωπα, με μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων προσώπων και με το προϊόν εισερχόμενων εμβασμάτων από λογαριασμούς τρίτων προσώπων, και έπειτα, είτε διενεργούνται μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων είτε αναλήψεις μετρητών»

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η Μον. Ι.Κ.Ε. ενώ υφίστατο φορολογικά, υπό την έννοια της έναρξης επιτηδεύματος, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις από 22-12-2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, η προσφεύγουσα επιχείρηση, έλαβε τα εξής φορολογικά παραστατικά έκδοσης της επιχείρησης Μον. Ι.Κ.Ε:

ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ								
Μ.Ι.Κ.Ε.								
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ			Περιγραφή	Αξία σε €	Φ.Π.Α (24%)	ΣΥΝΟΛΟ	ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	
Είδος	Αριθμός	Ημερομηνία Έκδοσης						
1	Τ.Π.Υ.	.	18/01/2016	Επισκευή μετασχηματιστή τάσεως μοτέρ καθώς και την συντήρηση των γραμμών σηματοδότησης, έλεγχος των γειώσεων καθώς και των αυτοματισμών Ηλεκτροπληξίας (1 τεμ)	5.600,00	1.288,00	6.888,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
2	Τ.Π.Υ.	.	22/02/2016	Service κεντρικής μονάδας παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας (καλωδίωση, Κ/Π ασφαλεία, γειώσεων	7.200,00	1.656,00	8.856,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ

				μετασχηματιστών, αυτοματισμών, ηλεκτροπλήξεως καθώς και του service του Κ/Α(1 τεμ)				
3	Τ.Π.Υ.	..	10/03/2016	Επισκευή πλακέτας σταθεροποίησης τάσεως, αντικατάσταση κυμένων. Τρανζίστορ, γέφυρα σταθεροποίησης, διόδου αντιστάσεως, καθώς και διόδου	2.300,00	529,00	2.829,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
4	Τ.Π.Υ.	...	16/04/2016	Service κλειστού κυκλώματος ασφαλείας δορυφορικών δικτύων, έλεγχος (καμερών, ..., καλωδιώσεις καθώς και το service του καταγραφικού συστήματος μετάδοσης δεδομένων μέσω στατικής IP (1 τεμ)	6.400,00	1.472,00	7.872	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
5	Τ.Π.Υ.	...	18/05/2016	Εγκατάσταση καλωδίων UTP (5000) για ρεύμα (2000m) και για ρεύμα Κ ,όρεμα (1100m) (1 τεμ)	4.200,00	966,00	5.166,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
6	Τ.Π.Υ.	..	20/05/2016	Service δύο αντλιών 3HP υδροληψίας (αντικατάσταση κομμένων γεφυρών, zenex, 40 ^λ καθώς και τα πηνία μετασχηματιστών (1 τεμ)	6.480,00	1.490,40	7.970,40	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
7	Τ.Π.Υ.	...	03/06/2016	Service πίνακα PLC για λειτουργία της χτένας καθαρισμού των (1 τεμ)	3.800,00	912,00	4.712,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
8	Τ.Π.Υ.	...	04/06/2016	Επισκευή κυκλώματος ρευματοδότησης, βαλβίδων υδροληψίας	2.600,00	624,00	3.224,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
9	Τ.Π.Υ.	...	06/06/2016	Service ηλεκτρικής γεννήτριας υδροηλεκτρικού καθώς και την περιέλιξη των πηνίων (1 τεμ)	4.600,00	1.104,00	5.704,00	ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ
Συνολική αξία τιμολογίων έτους 2016					43.180,00	10.041,40	53.221,40	

Από τα παραπάνω φορολογικά παραστατικά προσκομίστηκαν πρωτότυπα μόνο τα υπ' αριθμ.....,.... και/2016 Τ.Π.Υ., ενώ τα υπόλοιπα προσκομίστηκαν σε φωτοαντίγραφο. Από το αρχείο της

Α.Α.Δ.Ε. δεν βρέθηκαν καταχωρημένες συμβάσεις και δεν προσκομίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά με την Μον. Ι.Κ.Ε. Δεν προσκομίστηκαν Δελτία Αποστολής και ειδικότερα δεν παρασχέθηκε καμία πληροφορία που να επιβεβαιώνει τη διενέργεια των εργασιών.

Οι περιγραφές των ως άνω τιμολογίων είναι γενικές και δεν παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τη διάρκεια και τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για την ολοκλήρωσή τους. Το υπ' αριθμ. .../18-01-2016 Τ.Π.Υ. γράφει παρόμοιες εργασίες με το υπ' αριθμ..../03-11-2016 Τ.Π.Υ. έκδοσης της Μον. Ι.Κ.Ε. Σε ότι αφορά την εξόφληση των ως άνω φορολογικών στοιχείων, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σερρών σε σχέση με τους λήπτες της Μον. Ι.Κ.Ε., μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα προκύπτει ότι:

Για τα Τ.Π.Υ. με αριθμό ../18-01-2016, ../22-02-2016, ../16-05-2016 και ../20-05-2016 προσκομίστηκαν συναλλαγματικές, χωρίς να αναφέρονται στοιχεία τράπεζας ή εξόφλησή τους και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή δεν τις αναγνώρισε, (Πολ. 1216/2014) 9σελ. 58-59 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος)

Ως πληρωμές έναντι λογαριασμού βάσει των παρακάτω ΤΠΥ: ../11-03-16, ../18-05-16, ../03-06-16, ../04-06-16 και ../06-06-16 αναφέρει:

- την τραπεζική συναλλαγή «Λογαριασμός ΤΡ.ΠΕΙΡΑΙΩΣ GR.....: συναλλαγή μέσω winbank στις 29/01/2016, ποσό 300,00€.» Από την σελ 263 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών προκύπτει η πίστωση του λογαριασμού της Μ.Ι.Κ.Ε με το ανωτέρω ποσό στην ανωτέρω ημερομηνία με περιγραφή συναλλαγής «μεταφορά από λογαριασμό τρίτου» χωρίς περαιτέρω στοιχεία του «τρίτου» εάν πρόκειται δηλαδή για τραπεζικό λογαριασμό της ελεγχόμενης ή τρίτου προσώπου.
- Την με αρ. .../17-02-2016 Απόδειξη είσπραξης της εταιρείας ... Μ.Ι.Κ.Ε. με την οποία δηλώνει ότι «έλαβε από τον κο & ΣΙΑ Ο.Ε. το ποσό των 4.800,00€ για εξόφληση λογαριασμού τιμολογίων με επιταγή Τράπεζα Πειραιώς λήξης 03.06.2016»
- Την με αρ. .../10-02-2016 Απόδειξη είσπραξης της εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε. με την οποία δηλώνει ότι «έλαβε από τον κο & ΣΙΑ Ο.Ε. το ποσό των 1.750,00€ για εξόφληση λογαριασμού τιμολογίων με επιταγή Τράπεζα Πειραιώς λήξης 11.08.2016»
- Την με αρ./08-06-2016 Απόδειξη είσπραξης της εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε. με την οποία δηλώνει ότι «έλαβε από τον κο & ΣΙΑ Ο.Ε. το ποσό των 4.000,00€ για εξόφληση λογαριασμού τιμολογίων με επιταγή Τράπεζα Πειραιώς λήξης 30.11.2016»
- Την με αρ. .../15-06-2016 Απόδειξη είσπραξης της εταιρείας ... Μ.Ι.Κ.Ε. με την οποία δηλώνει ότι «έλαβε από τον κο & ΣΙΑ Ο.Ε. το ποσό των 2.800,00€ για εξόφληση λογαριασμού τιμολογίων με επιταγή ...-..... Τράπεζα Πειραιώς λήξης 23.11.2016»
- Την με αρ./05-07-2016 Απόδειξη είσπραξης της εταιρείας Μ.Ι.Κ.Ε. με την οποία δηλώνει ότι «έλαβε από τον κο & ΣΙΑ Ο.Ε. το ποσό των 3.720,00€ για εξόφληση λογαριασμού τιμολογίων με επιταγή Συνεταιριστικής Τράπεζας λήξης 17.10.2017»
- Την με αρ. .../20-09-2016 Απόδειξη είσπραξης της εταιρείας ... Μ.Ι.Κ.Ε. με την οποία δηλώνει ότι «έλαβε από τον κο & ΣΙΑ Ο.Ε. το ποσό των 4.000,00€ για εξόφληση λογαριασμού τιμολογίων με επιταγή Συνεταιριστικής Τράπεζας λήξης 18.09.2017»

Από τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη, προκύπτει η εξόφληση των ανωτέρω επιταγών, από τον τραπεζικό της λογαριασμό που διατηρούσε στην τράπεζα Πειραιώς και στην Συνεταιριστική Τράπεζα, πλην της με αρ. .../15-06-2016 Απόδειξης είσπραξης, η οποία αναφέρει τον ίδιο αριθμό επιταγής με την με αρ./08-06-2016 Απόδειξη είσπραξης, ενώ στις 23.11.2016 (ημερομηνία εξόφλησης επιταγής ποσού 2.800,00 ευρώ της/08.06.2016 Απόδειξης Είσπραξης) σύμφωνα με τα στοιχεία του τραπεζικού της λογαριασμού, εξοφλήθηκε η με αρ. επιταγή ποσού 2.800,00 ευρώ. Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αντίγραφα του «σώματος» των επιταγών» προκειμένου να διαπιστωθεί ο δικαιούχος των πληρωμών, ούτε αυτό προκύπτει από τα στοιχεία της κίνησης του λογαριασμού της ελεγχόμενης που προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Φλώρινας.

Περαιτέρω, από την έκθεση ελέγχου στον εκδότη διαπιστώθηκε η μεταφορά συνολικού ποσού 4.650,00€ της εταιρείας Μον. Ι.Κ.Ε. σε προσωπικό λογαριασμό του διαχειριστή, . .., καθώς επίσης και η μεταφορά ποσού 449,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, ακόμη και εάν ο έλεγχος αποδεχτεί την εξόφληση των συναλλαγών που διενεργήθηκαν μέσω των εξοφλήσεων των ανωτέρω επιταγών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της συνολικής αξίας 21.370,00 ευρώ υπολείπεται ποσό για την συνολική εξόφληση των Τιμολογίων 31.851,40 €

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία έχει το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση αυτών των συναλλαγών, ούτε προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο εύλογες αμφιβολίες ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση είναι πράγματι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας και πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: «...*Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν, 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).*

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

¹ Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013,116/2013, 505/2012,1498/2011 κλπ).

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Καστοριάς απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της τις εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και της Δ.Ο.Υ. Σερρών για τους εκδότες. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., της ΔΟΥ Καστοριάς.

Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία των επιχειρήσεων ... Μον. Ι.Κ.Ε., ... Μον. Ι.Κ.Ε. & Μον. Ι.Κ.Ε. στις χρήσεις 2016 έως και 2018, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών τους δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής τους υποδομής, του συνόλου των αγορών τους, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησαν, **δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις υπό κρίση συναλλαγές.**

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, εν όσο ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερόμενου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣΤΕ 406/2019, 336/2018 και πρβλ.ΣΤΕ 1171, 1170, 1169/2012).

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «*Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς*», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*«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 α-*

ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε στην υπ' αριθμ. .../13-10-2022 πρόσκληση της φορολογικής αρχής και δεν παρείχε καμία πληροφορία σχετικά με τον τρόπο γνωριμίας και συνεργασίας με τους εκπροσώπους των ως άνω εταιρειών, τον τρόπο μεταφοράς των υλικών, το χρόνο διάρκειας των εργασιών και το εργατικό δυναμικό που χρησιμοποιήθηκε, ενώ δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης και δεν εξηγεί επαρκώς τις τραπεζικές συναλλαγές.

Περαιτέρω, το επιχείρημα ότι οι επίμαχες εργασίες έχουν εκτελεσθεί, αφού διαφορετικά δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει το εργοστάσιο, δεν αποτελεί απόδειξη ότι αυτές εκτελέστηκαν βάσει των συγκεκριμένων Τ.Π.Υ., ενώ σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα φέρει το βάρος της απόδειξης και της αποσαφήνισης των εργασιών που περιγράφονται γενικά στα επίμαχα φορολογικά παραστατικά και οι οποίες πολλές φορές επαναλαμβάνονται σε διαφορετικά παραστατικά.

Εξάλλου, από πουθενά δεν προκύπτει πόσο συχνά απαιτείται η τακτική συντήρηση του εξειδικευμένου μηχανολογικού εξοπλισμού, δεδομένου ότι η εν λόγω επιχείρηση παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 15/4/2004. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα πιστοποιητικό καλής εκτέλεσης ή εγγύησης των φερόμενων εργασιών συντήρησης. Δεν προσδιορίζει το χρονικό διάστημα τακτικής συντήρησης που έχει επιτελέσει από την έναρξη του εργοστασίου μέχρι σήμερα, ενώ ως εργασίες συντήρησης, εκτός από τις κρινόμενες, επικαλείται αυτές που πραγματοποίησε στο 2022.

Επειδή περαιτέρω, σε ότι αφορά τη φορολογία εισοδήματος, η προσφεύγουσα καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία τις επίμαχες δαπάνες αξίας άνω των 500,00€ για τις οποίες δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι αυτές εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος. Επομένως, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με το αρ.23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί καλοπιστίας και αναγνώρισης των επίμαχων Τ.Π.Υ. ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος και έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών/δαπανών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22-12-2022 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **23-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**» με ΑΦΜ και

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

1)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	14.029,62 €	14.029,62 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	7.014,81 €	7.014,81 €
Συνολικό ποσό	18.022,13 €	18.022,13 €

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

2)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	13.441,98 €	13.441,98 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	6.720,99 €	6.720,99 €
Συνολικό ποσό	20.162,97 €	20.162,97 €

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

3)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	8.522,44€	8.522,44€
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	4.261,22 €	4.261,22 €
Συνολικό ποσό	12.783,66 €	12.783,66 €

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

4)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	11.558,46 €	11.558,46 €
Πρόστιμο αρ.58Α Κ.Φ.Δ.	5.779,23 €	5.779,23 €
Συνολικό ποσό	17.337,69 €	17.337,69 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

5)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	11.178,94 €	11.178,94 €
Πρόστιμο αρ.58Α Κ.Φ.Δ.	5.589,47 €	5.589,47 €
Συνολικό ποσό	16.768,41 €	16.768,41 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

6)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	4.800,00 €	4.800,00 €
Πρόστιμο αρ.58Α Κ.Φ.Δ.	2.400,00 €	2.400,00 €
Συνολικό ποσό	7.200,00 €	7.200,00 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.