



Καλλιθέα 30/9/2020

Αριθμός Απόφασης: 2060

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax: 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018) .

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

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

4. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.

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

6. Την από 08/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία η οποία εδρεύει στο επί της οδού και, με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ:

-Της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 173.5800,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 107.275,05€, ήτοι συνολικό ποσό 280.775,05€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011.

-Της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 805.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 819.731,50€, ήτοι συνολικό ποσό 1.624.731,50 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011.

-Της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017), ποσού 402.500,00 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011.

-Της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 1.400.000,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011.

-Της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας κύριος φόρος 283.654,16€, πλέον πρόσθετος φόρος 288.845,03€, ήτοι συνολικό ποσό 572.499,19€.

-Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 613.755,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 623.440,94€, ήτοι συνολικό ποσό 1.237.195,94€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012.

-Της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017), ποσού 306.877,50€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012.

-Της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 1.067.400,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1,όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Συνεπεία,του με αρ. πρωτ./2019 έγγραφου της Δ/σης Οικ. Αστυνομίας με συνημμένη την Έκθεση Ελέγχου και τα παραρτήματα αυτής σε ψηφιακή μορφή, κατόπιν των υπ' αριθ./2018 και υπ' αριθ./2016 παραγγελιών της Εισαγγελίας Οικονομικού Εγκλήματος, εκδόθηκε η με αριθ...../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, για επανέλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2011 & 01/01 -31/12-2012.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικ. Αστυνομίας και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις,συνέταξε τις από 05/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997).

Οι διαπιστώσεις & τα πορίσματα του επανελέγχου είναι οι κάτωθι:

1.Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

1.1 Φορολογία ΚΒΣ:

Στη χρήση 2011 διαπιστώθηκε, η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία α) έξι (6) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 2.600.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 598.000,00 € με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:, β) δύο (2) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 250.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 57.500,00€ με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... και γ) τεσσάρων (4) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 650.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 149.500,00 € με εκδότη την εταιρία ΑΦΜ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, αρ.12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 18 παρ.2 και 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17-10-2015), ήτοι: για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά Τ.Π.Υ., συνολικής αξίας 3.500.000,00€ και επεβλήθη σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 που ανέρχεται σε 1.400.400,00€. Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

1.2 Φορολογία Εισοδήματος:

Στα καθαρά κέρδη προστέθηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά ποσό 867.500,00 ευρώ, που αποτελείται, α) από το ποσό των 667.500,00 ευρώ που είναι οι ετήσιες αποσβέσεις επί των παγίων των εικονικών στοιχείων και β) από το ποσό των 200.000,00 ευρώ που αντιστοιχεί σε εικονικά φορολογικά στοιχεία που δεν εκπίπτουν

Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

1.3 Φορολογία ΦΠΑ

Την χρήση 2011 εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α ποσού 805.000,00 €, των ως άνω αναφερθέντων τιμολογίων συνολικού ποσού 3.500.000,00€, από τον ΦΠΑ εκρών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000.

Επομένως, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ για καταβολή και εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

1.4 Πρόστιμο ΦΠΑ

Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 79 ν.4472/2017, ήτοι Ειδικό Πρόστιμο ποσού 805.000,00 € Χ 50% = 402.500€. Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

2.Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012

1.1 Φορολογία ΚΦΑΣ:

Στη χρήση 2012 διαπιστώθηκε, η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία α) δύο (2) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 650.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 149.500,00 € με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:....., β) τριών (3) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 1.550.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 356.500,00 € με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:, γ) δύο (2) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 350.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 80.500,00€ με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... και δ) πέντε(5) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 118.500,00 € πλέον Φ.Π.Α 27.255,00 € με εκδότη την εταιρία ΑΦΜ, ήτοι συνολικής αξίας τιμολογίων 2.668.500,00 € πλέον ΦΠΑ 613.755,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων των άρθρων 1 παρ. 1&2, αρθ.2 παρ. 3, αρθ.5 παρ.1 & 5 και αρθ. 6 παρ. 1, 9, 10,11 του ΚΦΑΣ ν.4093/2012. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17-10-2015).

Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ποσού 1.067.400,00€,ήτοι 2.668.500,00€ χ 40%.

1.2 Φορολογία Εισοδήματος:

Στα καθαρά κέρδη προστέθηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά ποσό 1.418.270,79 ευρώ, που αποτελείται, α) από το ποσό των 1.385.270,79 ευρώ που είναι οι ετήσιες αποσβέσεις επί των παγίων των εικονικών στοιχείων και β) από το ποσό των 33.000,00 ευρώ που αντιστοιχεί σε εικονικά φορολογικά στοιχεία που δεν εκπίπτουν.

Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

1.3 Φορολογία ΦΠΑ

Την χρήση 2012 εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 613.755,00€, των ως άνω αναφερθέντων τιμολογίων συνολικής αξίας 2.668.500,00 €, από τον ΦΠΑ εκρών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000.

Επομένως, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ για καταβολή και εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

1.4 Πρόστιμο ΦΠΑ

Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 79 ν.4472/2017, ήτοι Ειδικό Πρόστιμο ποσού 613.755,00 ευρώ Χ 50% = 306.877,50€.

Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

Με την από 08/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μας αμφισβητούμε και παράλληλα προσβάλλουμε τις πιο πάνω αναλυτικά αναφερόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προστίμου άρθ. 7 Ν. 4337/2015, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 Ν. 2523/1997 και 79 Ν.

4472/2017, διαχειριστικών περιόδων 2011 και 2012, ενώπιον της υπηρεσίας σας, θεωρώντας ότι η κρίση της φορολογικής αρχής για εικονικότητα, στο σύνολο των συναλλαγών, των πιο πάνω αναφερόμενων φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.168.500,00, στις διαχειριστικές περιόδους 2011 και 2012, ουδόλως ευσταθεί και είναι μη τεκμηριωμένη, καθόσον οι συναλλαγές που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές, για τους αληθείς και βάσιμους λόγους που εκθέτουμε αμέσως πιο κάτω:

1. Προφίλ της εταιρείας μας

2. Διατάξεις που ισχύουν και ερμηνεία αυτών

3. Απόδειξη της διενέργειας των συναλλαγών με βάση την αξιολόγηση των πραγματικών δεδομένων που υφίστανται

Ειδικότερα:

α) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία

ΑΦΜ

➤ Οι υπό κρίσιν συναλλαγές αφορούν την προμήθεια και εγκ/ση του λογισμικού συνολικού ύψους Ευρώ 650.000,00 και προς τούτο έχει υπογραφεί η από 5-1-2012 σχετική σύμβαση, η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές, μέσω του τραπεζικού συστήματος. Το εν λόγω λογισμικό διατέθηκε προς εγκ/ση στις εταιρείες: με έδρα την και με έδρα την

Η εταιρεία μας με την κοινοποίηση του με αριθ. πρωτ. /2019 υπομνήματος απόψεών της, τόνισε, αρχικά, ότι τα έγγραφα που έχουν ήδη κοινοποιηθεί σε αυτή (επιστολές παράδοσης, πρωτόκολλο αποδοχής, δοκιμές ελέγχου και εγχειρίδιο τεχνικών προδιαγραφών) έχουν συνταχθεί είτε από εμάς είτε από τον συμβαλλόμενο συνεργάτη μας και δεικνύουν την εξέλιξη της πορείας παραγωγής του λογισμικού.

Περαιτέρω και με σκοπό την πλήρη και αναντίρρητη επιβεβαίωση του γεγονότος ότι το λογισμικό..... έχει παραχθεί από την εταιρεία μας, με την συμβολή του συμβαλλόμενου συνεργάτη μας και έχει διατεθεί προς εγκ/ση στις δύο πιο πάνω αναφερόμενες αλλοδαπές εταιρείες, αναφέρθηκαν και επισυνάφθηκαν στο εν λόγω υπόμνημα (τα οποία συνιστούν επισυναπτόμενα και της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής μας) και τα εξής:

- Η από 25-10-2019 βεβαίωση της αγοράστριας εταιρείας: (με επίσημη μετάφραση αυτής-συνημμένα Νο 1), σύμφωνα με την οποία η εν λόγω εταιρεία βεβαιώνει ότι έχει παραλάβει από εμάς, σε εκτέλεση της από 1-10-2012 σύμβασης που συνάφθηκε μεταξύ της εταιρείας μας και αυτής, το λογισμικό

- Η από 1-10-2012 συναφθείσα σύμβαση μεταξύ της θυγατρικής μας αλλοδαπής αγοράστριας εταιρείας: (η οποία αποτελεί την της, κατόπιν παραχώρησης του σχετικού προνομίου) και της δικής μας εταιρείας, από την οποία προκύπτει ότι ο ανάδοχος προσφέρει το λογισμικό και τις επεκτάσεις αυτού (συνημμένο Νο 2).

- Η άδεια που έχει λάβει η εν λόγω αλλοδαπή εταιρεία από την αρχή από την οποία συνάγεται η επιβεβαίωση της λειτουργίας του λογισμικού (σχετ.) (συνημμένο Νο 3).

Τονίζεται ότι, όπως προκύπτει από το επισυναπτόμενο έγγραφο, το λογισμικό θα μπορούσε να εγκ/θεί προς χρήση μετά από τις 5-1-2013.

- Το λογισμικό ανακοινώθηκε δημόσια από την εταιρία στον παρακάτω σύνδεσμο: (Επισυνάπτεται η δημόσια ανακοίνωση της εν λόγω εταιρείας συνημμένο Νο 3α).

Επί πλέον επισημαίνεται ότι το λογισμικό είναι ακόμη σε λειτουργία και υφίσταται η δυνατότητα προσπέλασης σε αυτό στον εξής σύνδεσμο:

- Η από 25-10-2019 βεβαίωση της αλλοδαπής θυγατρικής μας εταιρείας: (με επίσημη μετάφραση αυτής-συνημμένα Νο 4), με την οποία η εν λόγω εταιρεία βεβαιώνει ότι έχει παραλάβει από εμάς, το λογισμικό με σκοπό την εγκατάστασή του στην

: σε εκτέλεση της από 27-6-2014 σύμβασης που συνάφθηκε μεταξύ της εταιρείας: και της αγοράστριας – για την εγκατάσταση του λογισμικού.

- Η από 27-6-2014 συναφθείσα, με εγγυητή την εταιρεία μας, σύμβαση, μεταξύ εταιρείας: και της αγοράστριας, με σκοπό, μεταξύ άλλων και την εγκ/ση του λογισμικού (συνημμένο Νο 5). Στην εν λόγω σύμβαση η απαιτούμενη λειτουργικότητα (ήτοι το λογισμικό:) αναφέρεται στην σελ. 92.

➤ Όσον αφορά την αναφορά, στο από 16-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σχετικά με την ημερίδα εκπαίδευσης στελεχών της εταιρείας μας στις 21 και 22/5/2012 από υπάλληλο της εταιρείας μας αναφορικά με το λογισμικό, ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να δεικνύουν την

εκπαίδευση που έλαβε η εισηγήτρια για το λογισμικό από την εκδότρια εταιρεία που το δημιούργησε, αντιπαραθέτουμε τα ακόλουθα:

Η εταιρεία μας εκπαιδευσε το προσωπικό της εσωτερικά, βάσει των προδιαγραφών λειτουργικότητας που η ίδια όρισε και έδωσε προς υλοποίηση σε τρίτους, όσον αφορά το λογισμικό Κατ'επέκταση, το περιεχόμενο της εκπαίδευσης, που έλαβε χώρα στις 21 και 22/5/2012, αφορούσε στην χρήση του λογισμικού βάσει της σχεδίασης που η ίδια η εταιρεία μας πραγματοποίησε, ανεξάρτητα από τον τελικό δημιουργό του λογισμικού, ο οποίος εν τέλει υλοποίησε τις προαναφερόμενες λειτουργικές απαιτήσεις που του υπέδειξε η εταιρεία μας.

➤ Η εκδότρια εταιρεία: πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 23-6-2011 με έδρα την, με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού, υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού και έλαβε ΑΦΜ Επίσης, την ίδια ημέρα καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ (ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ Νο/2011).

Επίσης, η εν λόγω εταιρεία έχει υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όπου αναγράφονται η διενέργεια δαπανών και αγορών εμπορευμάτων. Ακόμη σύμφωνα με αναρτηθείσα ανακοίνωση στο ΓΕΜΗ, η εταιρεία στις 8-6-2012 προέβη σε τροποποίηση του καταστατικού της.

Επομένως προκύπτει με σαφήνεια, λαμβάνοντας υπόψη και την πιο πάνω αναφερόμενη ΠΟΛ ΓΓΔΕ 1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η Γνωμ. ΝΣΚ 170/2014), ότι η εν λόγω εκδότρια εταιρεία είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή και συνεπώς ο χαρακτηρισμός της Οικονομικής Αστυνομίας περί αφανούς-ανύπαρκτης εταιρείας είναι πλήρως λανθασμένος και στερείται αιτιολογικής βάσης.

Η αναφορά δε της Οικονομικής Αστυνομίας αλλά και της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια εταιρεία δεν διαθέτει προσωπικό και κατ'επέκταση, αποκλειστικά και μόνο αυτό το γεγονός οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν είχε την δυνατότητα διενέργειας των υπό κρίσιν συναλλαγών, ουδόλως ευσταθεί και είναι αυθαίρετη. Τούτο εύλογα συνάγεται, καθόσον υπάρχει η δυνατότητα η εταιρεία να έχει προβεί στην εκπλήρωση των συμβατικών της υποχρεώσεων απέναντι στην εταιρεία μας, λαμβάνοντας τις υπηρεσίες εξωτερικών συνεργατών της, με δεδομένο την φύση και το περιεχόμενο των συναλλαγών (ήτοι την ανάπτυξη λογισμικού). Ακόμη, η αναφορά ως αποδοκιματικό στοιχείο της εικονικότητας των συναλλαγών, ότι η εν λόγω εκδότρια δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, ουδόλως ευσταθεί και στερείται αιτιολογικής βάσης, καθόσον δεν είναι, αντικειμενικά, δυνατόν η εταιρεία μας να γνώριζε το εν λόγω γεγονός, ούτε και είναι υποχρεωμένη προς τούτο από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

Τονίζεται δε σύμφωνα με την δικαστηριακή νομολογία, όπως αναφέρεται αναλυτικά πιο πάνω στο κεφάλαιο των ισχυουσών διατάξεων, ότι η αξιολόγηση της εικονικότητας ή μη, συνάγεται από τη συνολική εκτίμηση των υφιστάμενων στο φάκελο της υπόθεσης στοιχείων και όχι μόνο μεμονωμένα το καθένα από αυτά (Αποφ. ΣΤΕ 466/2008, 1402/2011).

• Στη συνέχεια και σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου που κοινοποιήθηκαν, η φορολογική αρχή, παρόλο την εμπεριστατωμένη αυτή απάντηση της εταιρείας μας, εμμένει στην κρίση της περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εταιρεία:, ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

- Στις προσκομισθείσες από την εταιρεία μας συμβάσεις αναφορικά με την διάθεση του λογισμικού: στην αλλοδαπή εταιρεία:, δεν υφίσταται αναφορά σχετικά με το λογισμικό και την διάθεσή του στην εν λόγω εταιρεία. Επίσης η προσκομισθείσα βεβαίωση της αλλοδαπής εταιρείας δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η διάθεση του λογισμικού αυτού.

- Ουδεμία δυνατότητα εισαγωγής υπάρχει στην εφαρμογή που υπάρχει στον σύνδεσμο

- Από την επισκόπηση του προσκομισθέντος παραρτήματος της άδειας που έχει λάβει η αλλοδαπή εταιρεία από την αρχή της, η δυνατότητα της εταιρείας να θέσει σε λειτουργία από 5-1-2013 μια σειρά από εφαρμογές μεταξύ των οποίων και το, δεν αποτελεί προαπαιτούμενο είτε της χορήγησης είτε της περαιτέρω διατήρησης της εν λόγω άδειας.

Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με το υπόμνημα καθώς και από την επισκόπηση των παραρτημάτων Νο 1-3 της από 3-9-2007 σύμβασης, δεν προκύπτει η διάθεση της εφαρμογής από την εταιρεία μας στην αλλοδαπή εταιρεία

Σχετικά με την ημερίδα εκπαίδευσης: Η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι οι απόψεις της εταιρείας μας που κοινοποιήθηκαν με το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα απόψεών μας, είναι ανατιολόγητες, βάσει της από 5-1-2012 σύμβασης, όπου αναφέρονται τα ακόλουθα:

<< Γ. Ανάπτυξη του Λογισμικού, εγκ/ση, έλεγχος καλής λειτουργίας.....

Ο εργολάβος θα εφοδιάσει την με εγχειρίδια και τεκμηριωτικό υλικό που αφορά στη λειτουργία του λογισμικού.

Δ. Εκπαίδευση χρηστών και διαχειριστών.

Οι εργασίες (Γ και Δ) θα πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί εντός 5 μηνών από την υπογραφή της παρούσας. Ο

Εργολάβος θα παράσχει επίσης υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης κατά την αρχική περίοδο λειτουργίας του λογισμικού, διάρκειας 3 μηνών, χωρίς πρόσθετη οικονομική επιβάρυνση >>.

Επομένως, ισχυρίζεται η φορολογική αρχή, καθίσταται σαφές ότι η δεν είχε απλά την εντολή υλοποίησης των λειτουργικών απαιτήσεων που υπέδειξε η εταιρεία μας, αλλά τουναντίον στις συμβατικές της υποχρεώσεις ήταν η εκπαίδευση τόσο των χρηστών του εν λόγω λογισμικού, όσο και των διαχειριστών αυτού.

Οι εν λόγω ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής ουδόλως ευσταθούν, καθόσον με βάση τα γεγονότα που έχουν λάβει χώρα και τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουμε αναφέρει και επισυνάψει στο απαντητικό μας υπόμνημα, προκύπτει ξεκάθαρα ότι το έχει παραχθεί από την εταιρεία μας με την συμβολή του συμβαλλόμενου συνεργάτη μας (εταιρεία) και έχει διατεθεί προς εγκ/ση, μεταξύ άλλων και στις πιο πάνω αναφερόμενες αλλοδαπές εταιρείες.

Συγκεκριμένα:

Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

- i. Η άδεια αποδεικνύει την βούληση για την εγκατάσταση του λογισμικού.
- ii. Οι συμβάσεις-πλαίσιο μεταξύ των και, αποδεικνύουν την μεταξύ τους σχέση για την παροχή λύσεων τεχνολογίας κατά την διάρκεια ισχύς τους.
- iii. Η ανάθεση του έργου στην εταιρία από την αποδεικνύεται από την μεταξύ τους σύμβαση.
- iv. **Η βεβαίωση αποδεικνύει, αναντίλεκτα και ανενδοίαστα, την παραλαβή του λογισμικού από την εταιρία και αποστολέα την εταιρία Συγκεκριμένα αναφέρεται: << με την παρούσα πιστοποιείται ότι η έχει λάβει από την βάσει της Συμφωνίας Υπηρεσιών μεταξύ της και της, όπως υπεγράφη την 1η Οκτωβρίου 2012 και προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την άδειά της, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ XVIII: ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ, το οποίο τέθηκε σε παραγωγή στις 16 Φεβρουαρίου 2015 >>. Επομένως η παραγωγή και διάθεση του λογισμικού επάγεται εύλογα και ξεκάθαρα και η φορολογική αρχή θα πρέπει να αποφεύγει, στην προσπάθεια στήριξης των επιχειρημάτων της, να προβαίνει αξιολογήσεις που αντιβαίνουν στο κοινό αίσθημα περί δικαίου.**
- v. Τέλος η ύπαρξη του λογισμικού αποδεικνύεται από τα δελτία τύπου καθώς και από τον σύνδεσμο Για την αντιμετώπιση του ζητήματος που αναφέρει η φορολογική αρχή περί μη δυνατότητας εισαγωγής στην εφαρμογή που υφίσταται στον εν λόγω σύνδεσμο, προτείνεται να επιδιωχθεί η εισαγωγή από άλλο υπολογιστή, ή με χρήση διαφορετικού φυλλομετρητή, καθώς δεν μπορούμε να γνωρίζουμε τι τεχνικό πρόβλημα προκύπτει. Προς επιβεβαίωση της λειτουργίας του συνδέσμου, παραθέτουμε εικόνες από τον εν λόγω σύνδεσμο:
.....

Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

- i. Στην από 27-6-2014 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας και την εταιρίας με εγγυητή την εταιρία μας, επισυναφθείσα στο με αριθ. /2019 απαντητικό υπόμνημα της εταιρείας (συνημμένο Νο 17) και συγκεκριμένα στην σελ. 92 γίνεται σαφής μνεία στο λογισμικό Η εταιρεία μας ήταν εγγυήτρια εταιρία στην εν λόγω σύμβαση τεχνολογίας και όχι σε σύμβαση δανεισμού. Η εταιρεία μας είναι τεχνολογικός πάροχος της και η λύση αποτελούσε παραδοτέο του έργου.
- ii. Στο με αριθ. πρωτ. /2019 απαντητικό υπόμνημα της εταιρείας μας αναφέρεται (και επισυνάπτεται σε αυτό ως συνημμένο Νο4) η από 25-10-2019 βεβαίωση της αλλοδαπής θυγατρικής μας εταιρείας: (με επίσημη μετάφραση αυτής), με την οποία η εν λόγω εταιρεία βεβαιώνει ότι έχει παραλάβει από εμάς, το λογισμικό με σκοπό την εγκατάστασή του στην αλλοδαπή :, σε εκτέλεση της από 27-6-2014 σύμβασης που συνάφθηκε μεταξύ της εταιρείας: και της αγοράστριας – για την εγκατάσταση του λογισμικού. Είναι αξιοσημείωτο ότι η φορολογική αρχή ουδεμία αναφορά και αξιολογική κρίση κάνει επί του συγκεκριμένου θέματος.
> Αναφορικά με την εκπαίδευση, όπως αναφέρεται στο απαντητικό υπόμνημα, η εταιρεία μας εκπαιδευσε το προσωπικό της εσωτερικά, βάσει των προδιαγραφών της λειτουργικότητας την οποία εκείνη όρισε και έδωσε προς υλοποίηση σε τρίτους. Οι αλληλεπιδράσεις και εκπαιδεύσεις του προσωπικού της εταιρίας με τον δημιουργό του λογισμικού ήταν συνεχείς στο πλαίσιο ενημέρωσης των υπαλλήλων της από τον δημιουργό του λογισμικού σε σχέση με τις ιδιαιτερότητες της ανάπτυξης αυτού. Επομένως, αρχικά, η εκπαίδευση χρηστών και διαχειριστών από την εταιρία έλαβε χώρα και στην συνέχεια οι εκπαιδευτές της εταιρείας μας εκπαιδύσαν τον τελικό πελάτη στην Η εταιρεία μας δεν είναι υποχρεωμένη να καταγράφει τις συνομιλίες και τις συναντήσεις μεταξύ αυτής και του συνεργάτη της: σε επίσημα έγγραφα, αλλά την τήρηση των εγγράφων αυτών με τους τελικούς της πελάτες, όπως και έγινε.

β) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία ΑΦΜ

- > Οι υπό κρίσιν συναλλαγές αφορούν:

α) Βάσει της από 20-1-2011 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της εταιρείας μας, της πιο πάνω εταιρείας καθώς και των εταιρειών ΑΦΜ και ΑΦΜ και η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ, ανατέθηκε στις εν λόγω εταιρείες, η ανάπτυξη, λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας Στα πλαίσια αυτά, η εταιρεία:..... ανέλαβε την ανάπτυξη, εγκ/ση και έλεγχο καλής λειτουργίας του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας, συνολικού ύψους Ευρώ 2.600.000,00. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές μέσω του τραπεζικού συστήματος. Το εν λόγω λογισμικό α) διατέθηκε, έναντι ανταλλάγματος βάσει της από 1-12-2013 σύμβασης, στην θυγατρική μας εταιρεία με έδρα την:, η οποία στην συνέχεια το εγκατέστησε -σύμφωνα με την άδεια που εξέδωσε η ανεξάρτητη ρυθμιστική αρχή: και β) διατέθηκε στην εταιρεία: με έδρα το των, μέσω της θυγατρικής μας στις:

β) βάσει της από 2-2-2012 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της εταιρείας μας και της πιο πάνω εταιρείας και η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ, ανατέθηκε σε αυτήν, η ανάπτυξη λογισμικού, που αφορά την εξυπηρέτηση των απαιτήσεων των οργανισμών διαχείρισης τυχερών παιχνιδιών σχετικά με τις λέσχες παικτών, συνολικού ύψους Ευρώ 1.550.000,00. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές μέσω του τραπεζικού συστήματος. Το εν λόγω λογισμικό πουλήθηκε και εγκαταστάθηκε σε εταιρείες με έδρα την, και (υποβλήθηκαν σχετικές συμβάσεις), καθώς και στον Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές μέσω του τραπεζικού συστήματος.

➤ **Η φορολογική αρχή πρόβαλε τον ισχυρισμό, με την κοινοποίηση του από 16-10-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, στα πλαίσια θεμελίωσης της κρίσης της περί εικονικότητας των συναλλαγών ότι:**

- Με βάση τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν από την εταιρεία μας (ήτοι: επιστολές παράδοσης, πρωτόκολλο αποδοχής, δοκιμές ελέγχου, τεχνικές προδιαγραφές), καθώς και τις συμβάσεις, δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκ/ση και λειτουργία των πιο πάνω λογισμικών από την εταιρεία μας, δεδομένου ότι τα εν λόγω δικαιολογητικά αποτελούν έγγραφα τα οποία είτε συνέταξε η εταιρεία μας είτε η εκδότρια των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων εταιρεία και δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας των λογισμικών.

- Οι περισσότερες συμβάσεις που συνομολογήθηκαν αφορούν προμήθεια λογισμικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού σε προγενέστερα έτη (2006-2009), ενώ δεν αναφέρεται σε αυτές τίποτα σχετικά με τα δύο πιο πάνω συγκεκριμένα λογισμικά.

- Στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σημειώνεται ότι υφίσταται η εξής αντίφαση: στις μεν τριμηνιαίες αναφορές υλοποίησης του έργου, αναφορικά με την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου περιόδου 6-10-2010 έως 5-6-2011, αναφέρονται ως υπεύθυνος έργου, σύνταξης παρακολούθησης και υλοποίησης ο (από την) και ως τεχνικός υπεύθυνος ο (από την), ενώ παράλληλα όπως δήλωσε σε ένορκη εξέταση ο, αυτός κατείχε το 50% των μετοχών αυτής έως τις 20-7-2011 και μεταγενέστερα ουδεμία σχέση έχει με την εν λόγω εταιρεία.

- Η εκδότρια εταιρεία:, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας, ήταν ανύπαρκτη-αφανής στις υπό κρίσιν χρήσεις, καθόσον δεν εντοπίστηκε λειτουργική εγκατάστασή της.

➤ **Αντικρούοντας τους ισχυρισμούς αυτούς της φορολογικής αρχής, η εταιρεία μας με την κοινοποίηση του με αριθ. πρωτ. /2019 υπομνήματος απόψεών της, τόνισε, αρχικά, ότι όπως αναφέρεται και πιο πάνω, τα έγγραφα που έχουν ήδη κοινοποιηθεί σε αυτή έχουν συνταχθεί είτε από εμάς είτε από τον συμβαλλόμενο συνεργάτη μας και δεικνύουν την εξέλιξη της πορείας παραγωγής του λογισμικού.**

➤ **Περαιτέρω και με σκοπό την πληρέστερη επιβεβαίωση του γεγονότος ότι τα δύο λογισμικά και συγκεκριμένα το λογισμικό εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας, καθώς και το λογισμικό, έχουν αναπτυχθεί από την εταιρεία μας, με την συμβολή του συμβαλλόμενου συνεργάτη μας και έχουν διατεθεί σε τρίτους προς εγκ/ση, αναφέρθηκαν τα ακόλουθα και επισυνάφθηκαν στο εν λόγω υπόμνημα (τα οποία συνιστούν επισυναπτόμενα και της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής μας) τα εξής:**

Όσον αφορά το λογισμικό μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας

Η εταιρεία μας αναπτύσσει λύσεις οι οποίες αφορούν στην διασύνδεση τερματικών, (.....) με σκοπό την κεντρική παρακολούθηση και διαχείριση αυτών. Στο πλαίσιο των λύσεων, η διασύνδεση γίνεται με συστήματα που έχουν αναπτυχθεί με βάση το πρωτόκολλο

Ειδικότερα:

- Στις η θυγατρική της εταιρείας μας παρέχει λύσεις στην

πολιτεία του για την παρακολούθηση και διασύνδεση
(Ι) σε << >>. Με δεδομένο ότι η πολιτεία λειτουργεί στα
(.....), η λύση που δίνουμε μέσω της ανάπτυξης του λογισμικού ονομάζεται
..... (.....). Η τεχνολογία της
προέρχεται από την εταιρεία μας.
- Όσον αφορά την , η θυγατρική μας εταιρία
έχει άδεια για την λειτουργία των συστημάτων (ονομασία προϊόντος:
.....) από την κυβέρνηση της Η εταιρεία μας είναι τεχνολογικός πάροχος
της και της προμηθεύει την λύση
- Το εν λόγω λογισμικό διατέθηκε από την εταιρεία μας, έναντι ανταλλάγματος, βάσει της από 1-12-2013
σύμβασης, στην θυγατρική μας εταιρεία με έδρα την: (συνημμένο Νο
6, σελ. 95).
Περαιτέρω, σχετικά με το σύστημα με πρωτόκολλο και την λειτουργία του στην
..... και στο των επισυνάπτονται:
- Η με ημερομηνία 19-9-2013 πιστοποίηση του διεθνούς οργανισμού
..... ότι η ανάπτυξη του λογισμικού έχει λάβει χώρα με την χρήση του
τηλεπικοινωνιακού πρωτοκόλλου επικοινωνίας (συνημμένο Νο 7).
- Η από 25-10-2019 βεβαίωση της εταιρείας: με έδρα την
(με επίσημη μετάφραση αυτής-συνημμένα Νο 8), με την οποία η εν λόγω εταιρεία βεβαιώνει ότι έχει παραλάβει
το εν λόγω λογισμικό για να το διαθέσει στην , βάσει
συναφθείσας μεταξύ τους σύμβασης (συνημμένο Νο 8).
- Η άδεια της θυγατρικής μας εταιρείας: (Monitoring Licence), στην οποία γίνεται
αναφορά η απαίτηση χρήσης του πρωτοκόλλου επικοινωνίας (σχετ. σελ. 89) (συνημμένο Νο 9).
Επισημαίνεται ότι στην εν λόγω άδεια η εταιρεία μας είναι εγγυήτρια για τις υποχρεώσεις της
....., σύμφωνα με τους όρους του Monitoring Licence και έχει υπογράψει την σχετική
σύμβαση εγγύησης (Deed of Guarantee) με ημερομηνία 14-11-2011, αντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται. Η
παροχή αυτού προβλεπόταν από το Monitoring Licence (Schedule 10).(συνημμένο Νο 10).
- Η από 5-12-2012 πιστοποίηση του διεθνούς οργανισμού , περί εγκ/σης του
πρωτοκόλλου στην (σχετ. η σελ. 3) (συνημμένο Νο 11).
- Η από 26-9-2011 σύμβαση η οποία υπογράφηκε μεταξύ της θυγατρικής μας εταιρείας και
της εταιρείας: , η οποία προσυπογράφεται και από την δική
μας εταιρεία ως εγγυήτρια και η οποία αφορά την προμήθεια από την θυγατρική μας εταιρεία του εν λόγω
λογισμικού και την διάθεση, στην συνέχεια, αυτού στην εν λόγω εταιρεία με έδρα το)(συνημμένο
Νο 12).
- Η από 23-02-2015 πιστοποίηση του διεθνούς οργανισμού περί εγκ/σης του πρωτοκόλλου
στις και συγκεκριμένα στο (σχετ. η σελ. 6)(συνημμένο Νο 13).
- Υφίσταται ο σύνδεσμος:
....., όπου η
δημόσια ανακοίνωση της εταιρείας μας σχετικά με τις πιστοποιήσεις του συστήματος με
πρωτόκολλο και την εγκ/ση του σε και (συνημμένο Νο 14 η
σχετική ανακοίνωση).
Όσον αφορά το λογισμικό:
- Επισημαίνεται σχετικά με την αναφορά της φορολογικής αρχής ότι οι συμβάσεις που έχουν συναφθεί με τις
αγοράστριες εταιρείες αφορούν προμήθεια λογισμικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού σε προγενέστερα έτη
(2006-2009),ότι οι εν λόγω συμβάσεις ισχύουν, σύμφωνα με τα πιο κάτω, ανά σύμβαση, αναφερόμενα, και για
το υπό κρίσιν χρονικό διάστημα, με την επισήμανση ότι εκ παραδρομής κοινοποιήθηκαν, καθόσον δεν
αφορούν την περίπτωση του , η από 24-11-2008 σύμβαση με την εταιρία
..... και η από 09-01-2009 σύμβαση με την εταιρία Στη
συνέχεια παρατίθεται τα εξής που αποδεικνύουν την ισχύ των εν λόγω συμβάσεων:
1. Σχετικά με την από 19.9.2011 Σύμβαση παροχής υπηρεσιών ανάπτυξης λογισμικού (και όχι συντήρησης ως
ανακριβώς αναφέρεται στο σημείωμα) με την εταιρεία , την οποία σας έχουμε ήδη
κοινοποιήσει:
Σύμφωνα με το Προοίμιο της Σύμβασης αυτής η είχε υπογράψει με τις δύο
της την από 23 Απριλίου
2008 Σύμβαση για την παροχή και λειτουργία του μηχανογραφικού η οποία ορίζεται ως
«Agreement».
Σύμφωνα με τον όρο 6. 1 η Σύμβαση τίθεται σε ισχύ από την υπογραφή της και από τα δύο συμβαλλόμενα
μέρη και θα διατηρείται σε ισχύ για όσο χρονικό διάστημα είναι εν ισχύ η βασική
(«Agreement») και οι τυχόν ανανεώσεις αυτής.
Η βασική σύμβαση με τις λοταρίες («Agreement») υπεγράφη στις 23.4.2008 και σύμφωνα με το άρθρο 2.1
αυτής θα είχε διάρκεια από την υπογραφή της και για αρχικό διάστημα επτά ετών από την ημερομηνία στόχο
για έναρξη παραγωγικής λειτουργίας με δυνατότητα τριών μονοετών ανανεώσεων. (βλέπε άρθρο 2 σελ. 1012
της βασικής αντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται).

Κατά συνέπεια η σύμβαση ήταν σε ισχύ κατά την περίοδο που αφορά ο έλεγχος Επισυνάπτεται η εν λόγω από 23 Απριλίου 2008 σύμβαση με τις δύο της (συνημμένο Νο 15).

2. Σχετικά με την από 10.08.2010 Σύμβαση με την εταιρεία Σύμφωνα με το Προοίμιο της Σύμβασης αυτής, η είχε υπογράψει με τις δύο του την από 23 Φεβρουαρίου 2010 Σύμβαση για την παροχή του μηχανογραφικού συστήματος προς καθώς και την παροχή του εξοπλισμού και λογισμικού για τη λειτουργία του που ορίζεται ως το Έργο («Project»). Σύμφωνα με το άρθρο 1.1 της Σύμβασης η αναλαμβάνει την υποχρέωση για την παροχή του εξοπλισμού, των αδειών χρήσης λογισμικού και των υπηρεσιών που θα απαιτηθούν για το Έργο. Αντιστοίχως η άδεια χρήσεως του λογισμικού σύμφωνα με το άρθρο 3.1 της Σύμβασης παρέχεται για τη διάρκεια του Έργου. Σύμφωνα δε με τον όρο 7 της βασικής σύμβασης η διάρκεια της ορίζεται σε πέντε έτη με τη δυνατότητα δύο διετών ανανεώσεων (βλέπε σελ. 12 της επισυναπτόμενης βασικής σύμβασης). Κατά συνέπεια η σύμβαση ήταν σε ισχύ κατά την περίοδο που αφορά ο έλεγχος.

Επισυνάπτεται η εν λόγω σύμβαση με τις δύο του (συνημμένο Νο 16).

3. Σχετικά με την από 3.09.2007 Σύμβαση με την εταιρεία Σύμφωνα με το Προοίμιο της Σύμβασης αυτής η είχε υπογράψει με (.....) την με αριθμό από 29 Μαρτίου 2007 Σύμβαση για την παροχή και λειτουργία του μηχανογραφικού η οποία ορίζεται ως «Contract». Σύμφωνα με τα άρθρα 2.3 και 7.1 η παρεχόμενη άδεια λογισμικού θα έχει ισχύ αντίστοιχη με την ισχύ της βασικής σύμβασης με την ενώ αντιστοίχως η παροχή των υπηρεσιών συντήρησης του λογισμικού σύμφωνα με τα άρθρα 2.6 , 3.3 και 5 του θα είναι παράλληλη σε ετήσια βάση με τη διάρκεια ισχύος του Η διάρκεια της βασικής συμβάσεως με τη ήταν πενταετής μετά το αρχικό διάστημα υλοποίησης των 11 ως 12 μηνών και παρέχεται η δυνατότητα για πέντε ετήσιες ανανεώσεις (βλέπε σελ. 2 της επισυναπτόμενης βασικής σύμβασης με τη Κατά συνέπεια η σύμβαση ήταν σε ισχύ κατά την περίοδο που αφορά ο έλεγχος.

Επισυνάπτεται η εν λόγω σύμβαση με (.....) (συνημμένο Νο 17).

4. Σχετικά με τις συμβάσεις 12-06-2009, 22-12-2010, 20-02-2012 και 10-07-2012 με την εταιρία

Όλες οι συμβάσεις ήταν σε ισχύ κατά την περίοδο που αφορά ο έλεγχος, όπως προκύπτει από τις ημερομηνίες υπογραφών τους.

5. Σχετικά με την σύμβαση 19-10-2006 με την εταιρία

Η εν λόγω σύμβαση είναι παλαιότερη και δεν αφορά στο Η υπέγραψε με την εταιρία στις 30 Ιουλίου 2013 σύμβαση που αφορά στο, όπως αναφέρεται στο παράρτημα Β, Σελίδα 3.

Επισυνάπτεται η εν λόγω από 30-7-2013 σύμβαση με την εταιρεία: (συνημμένο Νο 18).

- Περαιτέρω, επειδή οι πιο πάνω αναφερόμενες συμβάσεις υπό 1 έως 4 που συνομολογήθηκαν με τις αγοράστριες εταιρείες της αλλοδαπής είναι σχετικά γενικές, έχει ήδη κοινοποιηθεί στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με το με αριθ. /2019 έγγραφό μας (αρ. πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ /2019), η από 30/7/2010 σύμβαση της εταιρείας μας με τον, καθώς και οι ανανεώσεις της σύμβασης αυτής με ημερομηνίες 28/7/2011, 30/7/2012, 30/1/2013 και 30/4 2013, με το με αριθ. /2019 έγγραφό μας (αρ. πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ /2019).

Στη συνέχεια και με σκοπό την ικανοποίηση της ανάγκης για παροχή πιο αναλυτικών δεδομένων που αφορούν τις καταρτισθείσες συμβάσεις, επισυνάπτεται, στο παρόν υπόμνημά μας, η από 5-7-2013 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και του που αφορά την διάθεση του εν λόγω λογισμικού. Πιο συγκεκριμένα στην εν λόγω σύμβαση, αναφέρεται στο αντικείμενο της σύμβασης και ειδικότερα στην περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών υποστήριξης, μεταξύ άλλων ότι για την παροχή μιας σειράς συγκεκριμένων υπηρεσιών υποστήριξης απαιτείται να παρασχεθεί το τμήμα έργου: (σελ. 10 αναφορά: 3.2.10)(συνημμένο Νο 19).

Τονίζεται δε προς διευκόλυνσή σας ότι η ονομασία είναι συνώνυμη της ονομασίας Συγκεκριμένα, το είναι ονομασία που προήλθε από την διακήρυξη του διαγωνισμού της εταιρείας, ενώ το είναι η ονομασία που προσέφερε η εταιρεία μας για κάλυψη των απαιτήσεων του διαγωνισμού. Προς περαιτέρω δε διευκρίνιση του όλου ζητήματος, επισυνάπτεται και η από 4-8-2011 σχετική διακήρυξη του διαγωνισμού από την (συνημμένο Νο 20), όπου υφίσταται η εν λόγω αναφορά: (σχετ. σελ. 148).

➤ Όσον αφορά την αναφορά στο από 16-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ότι υφίσταται η αντίφαση στις μεν τριμηνιαίες αναφορές υλοποίησης του έργου, αναφορικά με την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου περιόδου 6-10-2010 έως

5-6-2011, αναφέρονται ως υπεύθυνος έργου, σύνταξης παρακολούθησης και υλοποίησης ο (από την) και ως τεχνικός υπεύθυνος ο (από την), ενώ παράλληλα όπως δήλωσε σε ένορκη εξέταση ο , αυτός κατείχε το 50% των μετοχών αυτής έως τις 20-7-2011 και μεταγενέστερα ουδεμία σχέση έχει με την εν λόγω εταιρεία, αντιπαραθέτουμε τα ακόλουθα:

Η εν λόγω αναφορά, για αντίφαση, στερείται αιτιολογικής βάσης, καθόσον οι τριμηνιαίες αναφορές, όπου αναφέρεται ως τεχνικός υπεύθυνος ο αφορούν χρονικό διάστημα (6-10-2010 έως 5-6-2011) προγενέστερο της ημερομηνίας (20-7-2011), από την οποία και μεταγενέστερα, ο δήλωσε ότι ουδεμία σχέση έχει με την εν λόγω εταιρεία. Επί πλέον τονίζεται ότι η δήλωση του , είναι δυνατόν να ερμηνευθεί στην βάση ότι αφορά αποκλειστικά και μόνο την μετοχική σχέση του με την εταιρεία αυτή.

➤ Η εκδότρια εταιρεία: πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 8-12-2004, ήτοι πολύ προγενέστερα του υπό κρίσιν χρονικού διαστήματος, με έδρα την οδό στον , με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών ανάπτυξης λογισμικού πολυμέσων (MULTIMEDIA) και έλαβε ΑΦΜ Επίσης την ίδια ημέρα καταχωρήθηκε στο Μητρώο Αωνύμων Εταιρειών (ΦΕΚ ΑΕ και ΕΠΕ Νο /2004).

Η εν λόγω εταιρεία έχει υποβάλει στην αρμόδια ΔΟΥ, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών του ΙΚΑ-TEAM και στις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις έχει απασχολήσει προσωπικό.

Επί πλέον, η εταιρεία αυτή έχει αναλάβει την εκτέλεση μιας σειράς έργων με το δημόσιο και με φορείς του δημοσίου, γεγονός που δεικνύει ότι έχει αναπτύξει συναλλακτική δραστηριότητα και με τον ιδιωτικό αλλά και τον δημόσιο τομέα. Συγκεκριμένα και ενδεικτικά τονίζεται, προς επίρρωση τούτων: 1) σύμφωνα με την με αριθ. /2010 απόφαση του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης. η εταιρεία ανέλαβε την ανάπτυξη λογισμικού για την κάλυψη των αναγκών μηχανογραφικής υποστήριξης της

και 2) σύμφωνα με την με αριθ. /2010 απόφαση της 2ης Υγειονομικής Περιφέρειας , η εταιρεία ανέλαβε την ανάπτυξη λογισμικού για την κάλυψη των αναγκών

Επομένως προκύπτει με σαφήνεια, ότι η εν λόγω εκδότρια εταιρεία είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή και συνεπώς ο χαρακτηρισμός της Οικονομικής Αστυνομίας περί αφανούς-ανύπαρκτης εταιρείας είναι πλήρως λανθασμένος και στερείται αιτιολογικής βάσης.

Επισημαίνονται στην προκειμένη περίπτωση και τα εξής:

- Η αναφορά της Οικονομικής Αστυνομίας και της φορολογικής αρχής ότι δεν εντοπίστηκε λειτουργική εγκ/ση αυτής, ουδόλως ευσταθεί, δεδομένου ότι όπως αναδεικνύεται αμέσως πιο πάνω, η εν λόγω εταιρεία είχε αναπτύξει συναλλακτική δραστηριότητα και με το ελληνικό δημόσιο και επομένως είναι αδύνατο να μην υφίστατο επαγγελματική εγκ/ση αυτής.

- Επίσης η αναφορά, ως αποδεικτικό στοιχείο της εικονικότητας των συναλλαγών, ότι η εν λόγω εκδότρια δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, ουδόλως ευσταθεί και στερείται αιτιολογικής βάσης, καθόσον δεν είναι, αντικειμενικά, δυνατόν η εταιρεία μας να γνώριζε το εν λόγω γεγονός, ούτε και είναι υποχρεωμένη προς τούτο από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

Τονίζεται δε σύμφωνα με την δικαστηριακή νομολογία, όπως αναφέρεται αναλυτικά πιο πάνω στο κεφάλαιο των ισχυουσών διατάξεων, ότι η αξιολόγηση της εικονικότητας ή μη, συνάγεται από τη συνολική εκτίμηση των υφιστάμενων στο φάκελο της υπόθεσης στοιχείων και όχι μόνο μεμονωμένα το καθένα από αυτά (Αποφ. ΣΤΕ 466/2008, 1402/2011). Έχει ακόμη δε κριθεί, ότι δεν στοιχειοθετείται πλήρης δικανική πεποίθηση περί ανυπαρξίας της ένδικης συναλλαγής και εικονικότητας του υπό κρίση τιμολογίου, μόνο από το γεγονός ότι η εκδότρια του στοιχείου δεν διέθετε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, επαγγελματική εγκατάσταση (Αποφ. ΣΤΕ 2214/2012).

• Στη συνέχεια και σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου που κοινοποιήθηκαν, η φορολογική αρχή, παρόλο την ολοκληρωμένη απάντηση της εταιρείας μας, εμμένει στην κρίση της περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εταιρεία: ΑΦΜ , ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

Σχετικά με την διάθεση της εφαρμογής στις εταιρείες: , και

Οι συμβάσεις μεταξύ της εταιρείας μας και των εν λόγω αλλοδαπών εταιρειών είναι γενικές και δεν προκύπτει η πώληση της εφαρμογής από την εταιρεία μας στις εταιρείες αυτές.

Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

Σύμφωνα με την από 30-7-2013 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας, δεν προκύπτει η πώληση της εφαρμογής από την εταιρεία μας στην αλλοδαπή εταιρεία. Επί πλέον το παράρτημα Β αποτελεί ένα χρονοδιάγραμμα εφαρμογής και εγκ/σης των προγραμμάτων που η αλλοδαπή εταιρεία από την εταιρεία μας, όσο και αυτών που η ίδια η αλλοδαπή εταιρεία ενδεχομένως ανέπτυξε.

Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

Η από 5-7-2013 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και της εν λόγω εταιρείας, αφορά μόνο την παροχή

υπηρεσιών και όχι την διάθεση λογισμικού. Επίσης η φορολογική αρχή δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό της εταιρείας μας ότι το έργο είναι το ίδιο με το υπό κρίση λογισμικό , στη βάση ότι η πρώτη ονομασία προήλθε από την διακήρυξη του διαγωνισμού της εταιρείας: , ενώ η δεύτερη δόθηκε από την εταιρεία μας για την κάλυψη των απαιτήσεων του διαγωνισμού. Θεωρεί ότι τούτο δεν ευσταθεί, καθόσον η εταιρεία μας κατέθεσε προσφορά μεταγενέστερα της διακήρυξης του διαγωνισμού και επομένως γνώριζε τις προδιαγραφές και την ονομασία του λογισμικού. Επί πλέον αναφέρει ότι η εταιρεία μας ανέθεσε στην εταιρεία: τον Οκτώβριο του 2012 την προμήθεια και εγκ/ση του εν λόγω λογισμικού, γεγονός όμως που δεν ευσταθεί, καθόσον τότε η εταιρεία μας δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι θα ήταν ανάδοχος του διαγωνισμού της εταιρείας: , μιας και η ανακήρυξη έλαβε χώρα τον Ιούνιο του 2013.

Στους εν λόγω ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής αντιπαραθέτουμε, πέραν των όσων ήδη αναφέρονται με βάση τα γεγονότα που έχουν λάβει χώρα, καθώς και με τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουμε ήδη αναφέρει και επισυνάψει στο απαντητικό μας υπόμνημα, τα ακόλουθα:

Σχετικά με την διάθεση της εφαρμογής στις εταιρείες:, και

Σχετικά με το λογισμικό, κατανοούμε ότι υφίσταται μία δυσκολία οι γενικές συμβάσεις στις οποίες το προϊόν δεν αναφέρεται ρητώς, να θεωρηθούν αποδεκτά τεκμήρια πώλησης του λογισμικού. Για τον λόγο αυτό ανατρέξαμε και κοινοποιήσαμε με το με αριθ. πρωτ. /2019 υπόμνημα των απόψεών μας ειδικές συμβάσεις για την τεκμηρίωση της πώλησης του λογισμικού.

Όσον αφορά στην διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

Η εταιρεία μας υπέγραψε με την εταιρία: στις 30 Ιουλίου 2013 σύμβαση που αφορά στο, όπως αναφέρεται στο παράρτημα Β, Σελίδα 3.

	30 days	Thu 22/08/13	Wed 02/10/13
	25 days	Thu 22/08/13	Wed 25/09/13
	15 days	Thu 12/09/13	Wed 02/10/13

Η σύμβαση ρητώς αναφέρει το ως λειτουργικότητα της συνολικής λύσης. Υπενθυμίζουμε ότι κάποιες συμβάσεις και ανάλογα με τον πελάτη είναι γενικότερες άλλων και δεν αναφέρουν όλες τις λειτουργικότητες σε πλήρη λεπτομέρεια. Η συγκεκριμένη σύμβαση κάνει ρητή αναφορά στο προϊόν που αναπτύχθηκε βάσει της παραπάνω λογικής. (βλ. παράγραφο).

Όσον αφορά στην διάθεση του λογισμικού στην εταιρεία:

- i. Σχετικά με την διαπίστωση ότι η από 5-7-2013 σύμβαση αφορά στην παροχή υπηρεσιών και όχι στην διάθεση λογισμικού, παραθέτουμε το γεγονός, ότι πέραν της εν λόγω σύμβασης υφίσταται, μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας: και η από 5-7-2013 σύμβαση προμήθειας εξοπλισμού και λογισμικού και παροχής υπηρεσιών υλοποίησης (συνημμένο- μαζί με την με αριθ. πρωτ. ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ /2013 κατάσταση συμφωνητικών του Ν. 1882/90- Νο 24), όπου στην σελίδα 6 της εν λόγω σύμβασης αναφέρεται η :

, σύμφωνα και με

τα λεπτομερώς αναφερόμενα στη σχετική παράγραφο του

Παραρτήματος Β της Διακήρυξης.

- ii. Σχετικά με τις διαπιστώσεις για τις ημερομηνίες κατάθεσης του διαγωνισμού και την ανάθεση στην εταιρία, παραθέτουμε τα ακόλουθα:

Η εταιρεία μας κατέθεσε την προσφορά της, βάσει της διακήρυξης, τον 10ο του 2011. Οι προσφορές που καταθέτουν οι εταιρίες περιγράφουν ένα σύνολο λειτουργικότητας, το οποίο χρήζει ανάπτυξης κατά την φάση υλοποίησης του έργου. Η εταιρεία μας συλλέγει τις απαιτήσεις της αγοράς (από διαγωνισμούς και μελέτες αγοράς) και ξεκινά την υλοποίηση προϊόντων, ώστε να διασφαλίσει την ετοιμότητά της ως ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Αυτό κάνουν και όλες οι εταιρίες τεχνολογίας για να είναι ανταγωνιστικές. Στα πλαίσια αυτά, έγινε και η ανάθεση του έργου στην εταιρεία Στην συνέχεια, ανακηρύχθηκε ανάδοχος του διαγωνισμού και υλοποίησε το έργο. Αυτός άλλωστε είναι και ο ορισμός της προϊόντικής ανάπτυξης, ο οποίος κάνει μια εταιρία ανταγωνιστική στην αγορά. Αυτό αποδεικνύεται και από την διαφορά μεταξύ της ορολογίας και Το είναι η ονομασία του προϊόντος της εταιρείας μας, το οποίο ανέπτυξε με την βοήθεια τρίτων (outsourcing) και είναι η ονομασία που επέλεξε η να χρησιμοποιήσει στην διακήρυξη.

γ) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία ΑΦΜ

➤ Οι υπό κρίσιν συναλλαγές αφορούν:

α) την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας Στα πλαίσια αυτά, η εν λόγω εταιρεία είχε αναλάβει την παροχή υπηρεσιών για την λογική σχεδίαση του έργου, ήτοι τον σχεδιασμό προδιαγραφών για , την σύνταξη και κανόνες επικύρωσης, τον σχεδιασμό αναγκαίων μετασχηματισμών , τον σχεδιασμό και διεπαφών συνολικής αξίας Ευρώ 250.000,00. Για τις συναλλαγές αυτές, έχει υπογραφεί, μεταξύ της εταιρείας μας, της πιο πάνω εταιρείας και των εταιρειών ΑΦΜ και ΑΦΜ

....., η από 20-1-2011 σχετική σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές μέσω του τραπεζικού συστήματος. Το εν λόγω λογισμικό εγκαταστάθηκε στην και στο των , όπως αναφέρεται και πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία ΑΦΜ

β) την ανάπτυξη του λογισμικού , ήτοι ένα σύστημα εποπτείας και ελέγχου με σκοπό την εξασφάλιση της απρόσκοπτης και αποδοτικής λειτουργίας πολλών και διάσπαρτων ανά τον κόσμο σημαντικών και υψηλής διαθεσιμότητας ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων, συνολικού ύψους Ευρώ 350.000,00. Για τις συναλλαγές αυτές, έχει υπογραφεί, μεταξύ της εταιρείας μας και της πιο πάνω εταιρείας, η από 17-1-2012 σχετική σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Το λογισμικό αυτό έχει διατεθεί προς εγκ/ση σε και , καθώς και στον Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε με εμβάσματα μέσω του τραπεζικού συστήματος.

➤ **Η φορολογική αρχή ανέφερε, στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ως αιτιολογική βάση της κρίσης της περί εικονικότητας των συναλλαγών ότι:**

- Με βάση τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν από την εταιρεία μας δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκ/ση και λειτουργία των πιο πάνω λογισμικών από την εταιρεία μας, καθόσον οι επιστολές παράδοσης, το πρωτόκολλο αποδοχής και τα λοιπά δικαιολογητικά (δοκιμές ελέγχου και τεχνικές προδιαγραφές) αποτελούν έγγραφα συνέταξε είτε η εταιρεία μας είτε η εκδότρια των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων εταιρεία και δεν συνιστούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας των λογισμικών.

- Η σύμβαση με την εταιρεία: που έχει κοινοποιηθεί σε αυτήν, σχετικά με την ανάπτυξη λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας , αφορά προμήθεια λογισμικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού σε προγενέστερα έτη (2007), ενώ δεν αναφέρεται σε αυτήν τίποτα σχετικά με το πιο πάνω συγκεκριμένο λογισμικό τύπου

- Στο από 16-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αναφέρεται σχετικά με την ημερίδα εκπαίδευσης στελεχών της εταιρείας μας στις 4 και 5/6/2012 από υπάλληλο της εταιρείας μας αναφορικά με το λογισμικό , ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να δεικνύουν την εκπαίδευση που έλαβε ο εισηγητής για το λογισμικό από την εκδότρια εταιρεία που το δημιούργησε.

- Η εν λόγω εκδότρια εταιρεία παρότι ήταν φορολογικά ενεργή είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία από ανύπαρκτες εταιρείες.

➤ **Η εταιρεία μας, αντιτιθέμενη στους ισχυρισμούς αυτούς της φορολογικής αρχής, τόνισε αρχικά, με την κοινοποίηση του με αριθ. πρωτ. /2019 υπομνήματος των απόψεών της, ότι όπως αναφέρεται και πιο πάνω, τα έγγραφα που έχουν ήδη κοινοποιηθεί σε αυτή έχουν συνταχθεί είτε από εμάς είτε από τον συμβαλλόμενο συνεργάτη μας και δεικνύουν την εξέλιξη της πορείας παραγωγής του λογισμικού.**

➤ **Περαιτέρω και με σκοπό την πληρέστερη επιβεβαίωση του γεγονότος ότι τα δύο λογισμικά και συγκεκριμένα το λογισμικό εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας (το οποίο έχει διατεθεί προς εγκ/ση σε και , καθώς και το , το οποίο έχει διατεθεί προς εγκ/ση σε και , καθώς και στον , έχουν αναπτυχθεί από την εταιρεία μας, με την συμβολή του συμβαλλόμενου συνεργάτη μας, αναφέρθηκαν τα ακόλουθα και επισυνάφθηκαν στο εν λόγω υπόμνημα (τα οποία συνιστούν επισυναπτόμενα και της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής μας) και τα εξής:**

Όσον αφορά το λογισμικό μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας

Σχετικά με την επιβεβαίωση της παραγωγής και διάθεσης του λογισμικού, ισχύουν όσα δεδομένα και λοιπά αποδεικτικά στοιχεία αναφέρονται αναλυτικά πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία ΑΦΜ Σύμφωνα δε με τα εν λόγω αναγραφόμενα, το λογισμικό μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας διατέθηκε, έναντι ανταλλάγματος, βάσει της από 1-12-2013 επισυναπτόμενης στο παρόν υπόμνημα, σύμβασης, στην θυγατρική μας εταιρεία με έδρα την : Επομένως, η από το 2007 καταρτισθείσα σχετική σύμβαση αρχή είναι παλαιότερη και δεν αφορά στην ανάπτυξη λογισμικού

..... μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας και εκ παραδρομής, έχει κοινοποιηθεί στην φορολογική αρχή.

Όσον αφορά το λογισμικό

- Το λογισμικό-εργαλείο αφορά στην παρακολούθηση της λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων και αφορά στην ανίχνευση γεγονότων τα οποία μπορεί να προκαλέσουν έλλειψη διαθεσιμότητας ή γενικότερα δυσλειτουργίες, καθώς και στην παροχή δεδομένων για την επίλυση προβλημάτων.

Η λειτουργία του συστήματος προκύπτει από της συμβάσεις της ανά τον κόσμο οι οποίες απαιτούν διασφάλιση υψηλής διαθεσιμότητας, μέσα από την παρακολούθηση και αντίδραση σε γεγονότα λειτουργίας των λύσεων που προσφέρει η Σημειώνεται ότι η έλλειψη διαθεσιμότητας για μία ημέρα σε ένα σύστημα μπορεί να προκαλέσει οικονομικό αντίκτυπο δεκάδων εκατομμυρίων ευρώ.

Χαρακτηριστικά και της επίρρωση των πιο πάνω αναφερόμενων αναφέρουμε την επισυναπτόμενη στο παρόν υπόμνημα σύμβαση μεταξύ και με ημερομηνία 5-7-2013 και συγκεκριμένα την σελ. 27/παρ. 9.2 σχετικά με της ποινικές ρήτρες από διακοπή της λειτουργίας του πληροφοριακού συστήματος, καθώς και το Παράρτημα 1: Υπηρεσίες Συντήρησης Εξοπλισμού Κέντρου Δεδομένων, όπου ρητά αναφέρεται στην σελίδα 1, η υποχρέωση χρήσης διαγνωστικών εργαλείων.

Ως ένα δεύτερο παράδειγμα, αναφέρεται η από 26.9.2011 επισυναπτόμενη σύμβαση μεταξύ της και του , η οποία προσυπογράφεται και από την ως εγγυήτρια, όπου στη σελ. 7, κεφάλαιο 8, παράγραφος (β) τονίζεται ότι ο ανάδοχος του έργου υποχρεούται να αποζημιώσει το αν το σύστημα δεν είναι διαθέσιμο για παραπάνω από 5 λεπτά.

Τέλος ένα τρίτο παράδειγμα συνιστά η επισυναπτόμενη σύμβαση μεταξύ και την εταιρίας: με εγγυητή την εταιρία και ημερομηνία 27 Ιουνίου 2014, η οποία αναφέρει, στην σελ. 64, την υποχρέωση του αναδόχου για απόκριση σε δυσλειτουργία του συστήματος σε 15 λεπτά.

➤ Όσον αφορά την αναφορά, στο από 16-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σχετικά με την ημερίδα εκπαίδευσης στελεχών της εταιρείας μας στις 4 και 5/6/2012 από υπάλληλο της εταιρείας μας αναφορικά με το , ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να δεικνύουν την εκπαίδευση που έλαβε ο εισηγητής για το λογισμικό από την εκδότρια εταιρεία που το δημιούργησε, αντιπαραθέτουμε τα ακόλουθα:

Η εταιρεία μας εκπαίδευσε το προσωπικό της εσωτερικά, βάσει των προδιαγραφών λειτουργικότητας που η ίδια όρισε και έδωσε προς υλοποίηση σε τρίτους. Κατ επέκταση, το περιεχόμενο της εκπαίδευσης, που έλαβε χώρα στις 4 και 5/6/2012, αφορούσε στην χρήση του λογισμικού βάσει της σχεδίασης που η ίδια η εταιρεία μας πραγματοποίησε, ανεξάρτητα από τον τελικό δημιουργό του λογισμικού, ο οποίος εν τέλει υλοποίησε τις προαναφερόμενες λειτουργικές απαιτήσεις που του υπέδειξε η εταιρεία μας.

➤ Η εταιρεία: ΑΦΜ έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 30-6-2000 με έδρα την Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών του ΙΚΑ-TEAM και στις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις έχει απασχολήσει προσωπικό.

Επομένως, όπως η ίδια φορολογική αρχή αναφέρει στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η εν λόγω εκδότρια είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, στις υπό κρίσιν φορολογικές περιόδους.

Στη συνέχεια και σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου που κοινοποιήθηκαν, η φορολογική αρχή ενάντια στα πιο πάνω επιχειρήματα και αποδεικτικά στοιχεία, εμμένει στην κρίση της περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εταιρεία: ΑΦΜ , ισχυριζόμενη, τα εξής:

Το γεγονός ότι η εταιρεία μας επικαλείται τις υποχρεώσεις που απορρέουν για αυτήν από την σύμβαση με την εταιρεία καθώς τις συμβάσεις με τις εταιρείες και , όπου η εταιρεία μας λειτουργεί ως εγγυήτρια, εφόσον υπάρξει δυσλειτουργία του συστήματος και δεν υπάρχει άμεση ανταπόκριση, δεν αποδεικνύει την διάθεση του προϊόντος

Σχετικά με την ημερίδα εκπαίδευσης, η φορολογική αρχή, επικαλούμενη τους λόγους που αναφέρονται στην σελ.13 της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι οι απόψεις της εταιρείας μας που κοινοποιήθηκαν με το με αριθ. πρωτ. /2019 υπόμνημα απόψεών μας, είναι αναιτιολόγητες.

• **Στους εν λόγω ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής αντιπαραθέτουμε, πέραν των όσων ήδη αναφέρονται με βάση τα γεγονότα που έχουν λάβει χώρα, καθώς και με τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουμε ήδη αναφέρει και επισυνάψει στο απαντητικό μας υπόμνημα, τα ακόλουθα:**

- Σύμφωνα με τα στοιχεία που καταθέσαμε αποδεικνύεται ότι η δεν θα μπορούσε να παρέχει υπηρεσίες διασφάλισης συνεχούς λειτουργίας χωρίς λογισμικό παρακολούθησης. Αυτό αποτελεί κοινή πρακτική στον χώρο της τεχνολογίας. Συνεπώς το λογισμικό δεν περιγράφεται στην σύμβαση καθώς δεν αποτελεί ευθύνη του τελικού πελάτη, αλλά ευθύνη της για την διασφάλιση της συνεχούς

λειτουργίας. Η επέλεξε να αναπτύξει ειδικό λογισμικό με την εταιρία για να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του πελάτη.

- Σχετικά με την εκπαίδευση, όπως ήδη αναφέρεται πιο πάνω, η εταιρία μας εκπαιδευσε το προσωπικό της εσωτερικά, βάσει των προδιαγραφών της λειτουργικότητας την οποία εκείνη όρισε και έδωσε προς υλοποίηση σε τρίτους. Οι αλληλεπιδράσεις και εκπαιδεύσεις του προσωπικού της εταιρίας μας με τον δημιουργό του λογισμικού ήταν συνεχείς στο πλαίσιο ενημέρωσης των υπαλλήλων της εταιρείας μας από τον δημιουργό του λογισμικού σε σχέση με τις ιδιαιτερότητες της ανάπτυξης αυτού. Η εταιρεία μας δεν είναι υποχρεωμένη να καταγράφει τις συνομιλίες και τις συναντήσεις μεταξύ αυτής και της εταιρείας σε επίσημα έγγραφα.

δ) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία:
..... **ΑΦΜ**

➤ Οι υπό κρίσιν συναλλαγές αφορούν:

α) την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας Στα πλαίσια αυτά, η εν λόγω εταιρεία είχε αναλάβει την παροχή υπηρεσιών σχετικά με την ανάλυση των λειτουργικών απαιτήσεων-προδιαγραφών και την σύνταξη σχετικών σεναρίων για την υλοποίηση του λογισμικού, καθώς και την διαχείριση του έργου, την επίβλεψη δηλ. της υλοποίησης των ελέγχων για την καλή και εύρυθμη λειτουργία του λογισμικού, συνολικής αξίας Ευρώ 650.000,00. Για τις συναλλαγές αυτές, έχει υπογραφεί, μεταξύ της εταιρείας μας, της πιο πάνω εταιρείας και των εταιρειών ΑΦΜ και ΑΦΜ, η από 20-1-2011 σχετική σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε με εμβάσματα μέσω του τραπεζικού συστήματος. Το εν λόγω λογισμικό εγκαταστάθηκε στην και στο των, όπως αναφέρεται και πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία ΑΦΜ

β) την ανάπτυξη και προμήθεια του λογισμικού εφαρμογών για την υλοποίηση τριών (με την ονομασία, και) συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας, συνολικού ύψους Ευρώ 85.500,00. Για τις συναλλαγές αυτές, έχει υπογραφεί, μεταξύ της εταιρείας μας και της πιο πάνω εταιρείας, η από 28-10-2011 σχετική σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Το εν λόγω λογισμικό διατέθηκε στον Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε με εμβάσματα μέσω του τραπεζικού συστήματος και

γ) την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για ζητήματα: στρατηγικού σχεδιασμού και κεφαλαιουχικής αναδιάρθρωσης της εταιρείας μας, εξερεύνησης και αξιολόγησης επενδυτικών προτάσεων, καθώς και την σύνταξη των σχετικών επιχειρηματικών σχεδίων, ανεύρεση και εξασφάλιση των απαιτούμενων πόρων για την χρηματοδότηση των πιο πάνω σχεδίων και τέλος, συγχωνεύσεων ή ενοποιήσεων της εταιρείας μας και των θυγατρικών μας στην Ελλάδα και το εξωτερικό. Η αμοιβή καθορίστηκε σε Ευρώ 6.600,00 τον μήνα για το χρονικό διάστημα από 1-7-2012 έως 30-6-2013. Για τις συναλλαγές αυτές έχει υπογραφεί, μεταξύ της εταιρείας μας και της πιο πάνω εταιρείας, η από 1-7-2012 σχετική σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε με εμβάσματα μέσω του τραπεζικού συστήματος.

➤ **Η φορολογική αρχή ανέφερε, στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ως αιτιολογική βάση της κρίσης της περί εικονικότητας των συναλλαγών τα εξής:**

- Όσον αφορά τις αναφερόμενες στην παράγραφο α' συναλλαγές: με βάση τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν από την εταιρεία μας δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκ/ση και λειτουργία των πιο πάνω λογισμικών από την εταιρεία μας, καθόσον οι επιστολές παράδοσης, το πρωτόκολλο αποδοχής και τα λοιπά δικαιολογητικά (δοκιμές ελέγχου και τεχνικές προδιαγραφές) αποτελούν έγγραφα συνέταξε είτε η εταιρεία μας είτε η εκδότρια των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων εταιρεία και δεν συνιστούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας των λογισμικών.

- Η σύμβαση με την εταιρεία: που έχει κοινοποιηθεί σε αυτήν, αφορά προμήθεια λογισμικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού σε προγενέστερα έτη (2007), ενώ δεν αναφέρεται σε αυτήν τίποτα σχετικά με το πιο πάνω συγκεκριμένο λογισμικό τύπου

- Όσον αφορά τις αναφερόμενες στην παράγραφο β συναλλαγές:

- Με βάση τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν από την εταιρεία μας δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκ/ση και λειτουργία των πιο πάνω λογισμικών από την εταιρεία μας, καθόσον οι επιστολές παράδοσης, το πρωτόκολλο αποδοχής και τα λοιπά δικαιολογητικά (δοκιμές ελέγχου και τεχνικές προδιαγραφές) αποτελούν έγγραφα συνέταξε είτε η εταιρεία μας είτε η εκδότρια των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων εταιρεία και δεν συνιστούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας των λογισμικών.

- Στις προσκομισθείσες συμβάσεις της εταιρείας μας με τον (σύμβαση από 30-7-2010 και ανανεώσεις αυτής έως το έτος 2013, καθώς και η από 5-7-2013 σύμβαση) δεν γίνεται καμία μνεία για τα πιο πάνω

- Όσον αφορά τις αναφερόμενες στην παράγραφο γ συναλλαγές:

Δεν προσκομίσθηκαν πέραν της σύμβασης άλλα αποδεικτικά στοιχεία.

Επιπρόσθετα τονίζει και τα ακόλουθα:

- Σχετικά με την ημερίδα εκπαίδευσης στελεχών της εταιρείας μας στις 4 και 5/6/2012 από υπάλληλο της εταιρείας μας αναφορικά με το , δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να δεικνύουν την εκπαίδευση που έλαβε ο εισηγητής για το λογισμικό από την εκδότρια εταιρεία που το δημιούργησε, αναφέρεται αναλυτικά πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία:

..... ΑΦΜ

- Στο από 16-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αναφέρεται ότι υφίσταται αντίφαση στο ότι στις μεν τριμηνιαίες αναφορές υλοποίησης του έργου, αναφορικά με την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου περιόδου 6-10-2010 έως 5-6-2011, αναφέρονται ως υπεύθυνος έργου, σύνταξης παρακολούθησης και υλοποίησης ο (από την) και ως τεχνικός υπεύθυνος ο (από την), ενώ παράλληλα όπως δήλωσε σε ένορκη εξέταση ο , αυτός κατείχε το 50% των μετοχών αυτής έως τις 20-7-2011 και μεταγενέστερα ουδεμία σχέση έχει με την εν λόγω εταιρεία, αναφέρεται αναλυτικά πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία:

..... ΑΦΜ

- Η εν λόγω εκδότρια εταιρεία παρότι ήταν φορολογικά ενεργή είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία από ανύπαρκτες εταιρείες.

➤ **Η εταιρεία μας, αντιτιθέμενη στους ισχυρισμούς αυτούς της φορολογικής αρχής, τόνισε αρχικά, με την κοινοποίηση του με αριθ. πρωτ. /2019 υπομνήματος των απόψεών της, τα έγγραφα που έχουν ήδη κοινοποιηθεί σε αυτή έχουν συνταχθεί είτε από εμάς είτε από τον συμβαλλόμενο συνεργάτη μας και δεικνύουν την εξέλιξη της πορείας παραγωγής του λογισμικού.**

➤ **Περαιτέρω και με σκοπό την πληρέστερη επιβεβαίωση του γεγονότος ότι τα δύο λογισμικά και συγκεκριμένα το λογισμικό εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας (το οποίο έχει διατεθεί προς εγκ/ση σε και), καθώς και το λογισμικό (το οποίο διατέθηκε στον), έχουν αναπτυχθεί από την εταιρεία μας, με την συμβολή του συμβαλλόμενου συνεργάτη μας και έχουν παραδοθεί στις αγοράστριες εταιρείες, αναφέρθηκαν τα ακόλουθα και επισυνάφθηκαν στο εν λόγω υπόμνημα υπόμνημα (τα οποία συνιστούν επισυναπτόμενα και της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής μας) και τα εξής:**

Όσον αφορά το λογισμικό μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας

Σχετικά με την επιβεβαίωση της παραγωγής και διάθεσης του λογισμικού, ισχύουν όσα δεδομένα και λοιπά αποδεικτικά στοιχεία αναφέρονται αναλυτικά πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία ΑΦΜ Σύμφωνα δε με τα εν λόγω αναγραφόμενα, το λογισμικό μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας διατέθηκε, έναντι ανταλλάγματος, βάσει της από 1-12-2013 επισυναπτόμενης στο παρόν υπόμνημα, σύμβασης, στην θυγατρική μας εταιρεία με έδρα την : Επομένως, η από το 2007 καταρτισθείσα σχετική σύμβαση αρχή είναι παλαιότερη και δεν αφορά στην ανάπτυξη λογισμικού μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας και εκ παραδρομής, έχει κοινοποιηθεί στην φορολογική αρχή.

Όσον αφορά το λογισμικό

1. Η από 30-7-2010 σύμβαση (ανανέωση της από 31-7-2007 σύμβασης) μεταξύ και της εταιρείας μας, στην παράγραφο 1.4 , σελίδα 13, καθορίζει ότι η αναλαμβάνει την ανάπτυξη ή την εξασφάλιση αδειών χρήσης από τρίτους προμηθευτές για μέχρι 20 άμεσης τα οποία δύνανται να είναι , επί γεγονότων ή Επίσης, στην σελίδα 14, παράγραφο 1.5 και ακολούθως στο παράρτημα Β, σελίδα 7-9, IV. , περιγράφεται η υποχρέωση παροχής με βιβλιοθήκη παιχνιδιών που περιλαμβάνει τα προαναφερθέντα τρία (συνημμένο Νο 21).

2. Τα συγκεκριμένα (..... , ,), ζητήθηκαν και παραδόθηκαν στην κατά την διάρκεια εκτέλεσης της σύμβασης. Οι σχετικές επικοινωνίες, οι οποίες αφορούν στην επικοινωνία των προδιαγραφών των και οι οποίες είναι μεταγενέστερες της προσφοράς που κατέθεσε η εταιρεία: (όπως αυτή επισυνάπτεται στην σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και της), παρατίθενται στην συνέχεια:

A. ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΤΡΙΑ

From:
Sent: Τετάρτη, 28 Σεπτεμβρίου 2011 10:38 πμ
To:
Cc:

Subject: Νέες Μελέτες Εφαρμογών ()

Κύριε ,

Σας επισυνάπτω τις νέες εκδόσεις για τις Μελέτες Εφαρμογές για τα).

Οι αλλαγές αφορούν τις τροποποιήσεις των που έχουν συμφωνηθεί με την

Στην διάθεσή σας για οποιαδήποτε διευκρίνιση.

Σας ευχαριστώ,

B. ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ

From:
Sent: Wednesday, |
To:
Cc:

Subject: Εγκατάσταση ΚΣ για το

Σε συνέχεια της συνεννόησής μας, σας ενημερώνουμε ότι με βάση το Πλάνο των Διαδικασιών για την ενεργοποίηση του στο πεδίο, Τετάρτη προς Πέμπτη μεταξύ 00:30 – 01:00 θα εγκατασταθεί στο παραγωγικό περιβάλλον η έκδοση Κεντρικού Συστήματος που υποστηρίζει το . Το Κεντρικό Σύστημα δεν θα είναι διαθέσιμο κατά το προαναφερθέν χρονικό διάστημα.

Επισυνάπτονται τα Release Notes της έκδοσης προς ενημέρωσή σας.

Παραμένω στη διάθεσή σας για οποιαδήποτε διευκρίνιση ή πληροφορία.

3. Σε σχετική απόφαση της της χώρας μας (επισυναπτόμενο Νο 22) και συγκεκριμένα στην σελ. 3, αναφέρεται μια ορισμένη κατηγορία του στην οποία περιλαμβάνονται τα (με την ονομασία και).
4. Τέλος, δημοσιεύματα για εισαγωγή των παρουσιάζονται και στις ακόλουθες ιστοσελίδες :
- a.
- b.
- c.

d.
e.

➤ Η απάντησή μας στην αναφορά, στο από 16-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σχετικά με την ημερίδα εκπαίδευσης στελεχών της εταιρείας μας στις 4 και 5/6/2012 από υπάλληλο της εταιρείας μας αναφορικά με το, ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να δεικνύουν την εκπαίδευση που έλαβε ο εισηγητής για το λογισμικό από την εκδότρια εταιρεία που το δημιούργησε, **αναφέρεται αναλυτικά πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία: ΑΦΜ**

➤ Η απάντησή μας στην αναφορά, στο από 16-10-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ότι υφίσταται αντίφαση στο ότι στις μεν τριμηνιαίες αναφορές υλοποίησης του έργου, αναφορικά με την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου περιόδου 6-10-2010 έως 5-6-2011, αναφέρονται ως υπεύθυνος έργου, σύνταξης παρακολούθησης και υλοποίησης ο (από την), και ως τεχνικός υπεύθυνος ο (από την), ενώ παράλληλα όπως δήλωσε σε ένορκη εξέταση ο, αυτός κατείχε το 50% των μετοχών αυτής έως τις 20-7-2011 και μεταγενέστερα ουδεμία σχέση έχει με την εν λόγω εταιρεία, **αναφέρεται αναλυτικά πιο πάνω στην παράγραφο σχετικά με την ανάλυση των συναλλαγών με την εταιρεία: ΑΦΜ**

➤ Η εταιρεία: ΑΦΜ, έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 17-2-1995 με έδρα την και διατηρούσε στις υπό κρίσιν φορολογικές περιόδους γραφεία και αποθήκες σε, και Επίσης, έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών του ΙΚΑ-TEAM και στις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις έχει απασχολήσει προσωπικό.

➤ Περαιτέρω και σχετικά με την εταιρεία: αναφέρονται και τα ακόλουθα:

- Σύμφωνα με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των φορολογικών χρήσεων 2010, 2011 και 2012, ο κύκλος εργασιών ανήλθε σε Ευρώ 2.816.135,18, 2.019.485,35 και 3.356.702,20 αντίστοιχα.

- Επισυνάπτονται στο παρόν υπόμνημα τα δικαιολογητικά από τα οποία συνάγεται ότι η εν λόγω εταιρεία, στα έτη 2011-2012, είτε μετείχε σε μια σειρά διαγωνισμούς που διενήργησε το ελληνικό δημόσιο και διάφοροι δημόσιοι φορείς για την επιλογή αναδόχου εκτέλεσης συγκεκριμένου έργου, είτε ότι ανέλαβε την εκτέλεση ορισμένου έργου (συνημμένα Νο 23).

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη και την πιο πάνω αναφερόμενη ΠΟΛ ΓΓΔΕ 1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η Γνωμ. ΝΣΚ 170/2014)και όπως και η ίδια φορολογική αρχή αναφέρει στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η εν λόγω εταιρεία είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή.

• **Η φορολογική αρχή, όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις, δεν έλαβε καθόλου υπόψη της τα εν λόγω επιχειρήματα και λοιπά επισυναπτόμενα αποδεικτικά στοιχεία, εμμένοντας στην κρίση της περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εταιρεία: ΑΦΜ Προς τούτο ισχυρίζεται, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις, τα εξής:**

➤ Όσον αφορά την ανάπτυξη και προμήθεια του λογισμικού εφαρμογών για την υλοποίηση των

- Η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι η από 30-7-2010 σύμβαση με την εταιρεία και οι παρατάσεις αυτής αποτελούν ένα τροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό του από 31-7-2007 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ αφ ενός μεν της κοινοπραξίας

..... και της εταιρείας: και αφ ετέρου της εταιρείας

Από το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό καταδεικνύεται ότι τα είναι ξεχωριστή κατηγορία από τα και αυτά και όπως όλο το έργο δεν υλοποιήθηκαν από την εταιρεία μας, αλλά από την κοινοπραξία

..... και την εταιρεία:, χωρίς να προκύπτει, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, τι μέρος του έργου πραγματοποίησε η κάθε μία εταιρεία που συμμετείχε.

- Σχετικά με την επικοινωνία της εταιρείας μας με την εταιρεία μέσω e-mail, αναφέρει ότι το πρώτο μήνυμα, που αφορά ενημέρωση της διοίκησης της εν λόγω εταιρείας σχετικά με τις τροποποιήσεις που έγιναν στις αποδόσεις των τριών, εστάλη στις 28-9-2011, ενώ η σύμβαση της εταιρείας μας με την εταιρεία:

υπογράφηκε στις 28-10-2011, ήτοι μεταγενέστερα της αποστολής του εν λόγω e-mail, γεγονός που αποδεικνύει ότι τα πιο πάνω δεν υλοποιήθηκαν από την εταιρεία:

- Όσον αφορά την με αριθ./2008 απόφαση της , η φορολογική αρχή θεωρεί ότι έχει την μορφή απλής ενημέρωσης και δεν προσφέρει κανένα είδος τεκμηρίωσης σχετικά με την υλοποίηση του έργου από την εταιρεία: Προς επίρρωση δε τούτου, αναφέρει ότι στην προσφορά της εταιρείας: που επισυνάπτεται στην συνομολογηθείσα σύμβαση μεταξύ αυτής και της εταιρείας μας, υφίσταται ως θέμα η ανάπτυξη για την αγορά της , γεγονός που αντιτίθεται με τους ισχυρισμούς της εταιρείας μας ότι τα αυτά παραδόθηκαν στην εταιρεία κατά την διάρκεια εκτέλεσης της σύμβασης, καθώς ούτε στην προσφορά ούτε στην σύμβαση γίνεται αναφορά.

Όσον αφορά την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας σχετική σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας, της εταιρείας: και των εταιρειών και).

- Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στις

Η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι από τα προσκομισθέντα- με το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα απόψεών μας- στοιχεία και συγκεκριμένα α) την από 26-9-2011 σύμβαση, η οποία υπογράφηκε μεταξύ της θυγατρικής μας εταιρείας και της εταιρείας: , η οποία προσυπογράφεται και από την δική μας εταιρεία ως εγγυήτρια και β) την από 23-02-2015 πιστοποίηση του διεθνούς οργανισμού περί εγκ/σης του πρωτοκόλλου στις και συγκεκριμένα στο , διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία μας δρα μόνο ως εγγυητής και δεν υπάρχει αναφορά για την διάθεση του εν λόγω λογισμικού από την εταιρεία μας.

- Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στην

Η φορολογική αρχή αναφέρει ότι στην από 6-10-2010 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και των εταιρειών: και , δεν υπάρχει αναφορά στην χρήση του λογισμικού από την λογική μονάδα , η οποία συνδέει τις με το σύστημα και αποτελεί το λογισμικό που δόθηκε στην θυγατρική εταιρεία:

• **Στους εν λόγω ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής αντιπαραθέτουμε, πέραν των όσων ήδη αναφέρονται με βάση τα γεγονότα που έχουν λάβει χώρα, καθώς και με τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουμε ήδη αναφέρει και επισυνάψει στο απαντητικό μας υπόμνημα, τα ακόλουθα:**

➤ Όσον αφορά την ανάπτυξη και προμήθεια του λογισμικού εφαρμογών για την υλοποίηση των

- i. Στις διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφέρεται ότι στην σελίδα 13 της σύμβασης 30.7.2010 «Ο εργολάβος αναλαμβάνει την ανάπτυξη ή/και την εξασφάλιση των σχετικών αδειών χρήσης και λειτουργίας από τρίτους προμηθευτές... Τα θα δύνανται να είναι ... καθώς και». Από τα παραπάνω προκύπτει τόσο η ανάπτυξη από τρίτους (π.χ.) όσο και το ότι τα είναι υποκατηγορία των Επίσης αναφέρεται ότι για (υποκατηγορία των οποίων είναι τα): «Αυτά τα θα αποτελούν παλέτα που θα εγκατασταθεί σε βάθος χρόνου και ανάλογα με τον επιχειρησιακό σχεδιασμό του».

Είναι προφανές ότι το 9μηνο που επικαλείται η φορολογική αρχή από το Παράρτημα ΣΤ, δεν ίσχυσε, καθώς υπάρχει επικάλυψη στην σύμβαση μεταξύ και δίνοντας στον την δυνατότητα να ζητήσει τα όποτε εκείνος κρίνει απαραίτητο, όπως και έγινε βάσει του αποδεικτικού email που σας εστάλη. Τέλος μια βιβλιοθήκη των , αυτή αποτελεί μια πλατφόρμα γενικών λειτουργιών με κάποιες ονομασίες και δεν περιλαμβάνει τις τελικές λύσεις που έχει δικαίωμα η να ζητήσει (συγκεκριμένο , ,). Η εξειδίκευση έγινε κατά την διάρκεια του έργου βάσει των απαιτήσεων της

- ii. Σχετικά με την επικοινωνία μέσω email που εστάλη στην εταιρεία , θα θέλαμε να ενημερώσουμε για τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται μια τεχνολογική ανάπτυξη. Η σύμβαση (30/7/2010) περιγράφει τις γενικές απαιτήσεις και το πλαίσιο συνεργασίας. Μετά την υπογραφή της σύμβασης πραγματοποιείται ανάλυση απαιτήσεων όπου συμφωνείται η αναλυτική λειτουργικότητα (Μελέτη Εφαρμογής) με τον πελάτη (email 28/9/2011). Στην συνέχεια, γίνεται η αναλυτική σχεδίαση του λογισμικού και των ροών όπου η εταιρεία μας συμφωνεί και αναθέτει στην εταιρεία: την ανάπτυξη (28/10/2011). Τα παραπάνω καταδεικνύουν ρητά και κατηγορηματικά ότι τα αναπτύχθηκαν από την εταιρεία: και όχι το αντίθετο.

- iii. Σχετικά με την απόφαση της ΕΕΕΠ, το υλικό εστάλη προς απόδειξη της ύπαρξης τους λογισμικού. Σχετικά με την σύμβαση η οποία αναφέρει την αγορά της , αυτό αφορά στην τότε στρατηγική της εταιρείας η οποία στόχευε και στην εγκατάσταση των στην και δεν αποδεικνύει την μη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

➤ Όσον αφορά την ανάπτυξη του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας(σχετική σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας, της εταιρείας: και των εταιρειών και).

- Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στις

Η από 26.9.2011 μεταξύ της και του η οποία προσυπογράφεται και από την εταιρεία μας ως εγγυήτρια περιλαμβάνει στη σελ. 5 το πρωτόκολλο Συνεπώς υπάρχει ρητή αναφορά.

Η εταιρεία μας ήταν εγγυήτρια εταιρία σε σύμβαση τεχνολογίας και όχι σε σύμβαση δανεισμού. Η εταιρεία μας είναι η εταιρία τεχνολογικός πάροχος και η λύση αποτελούσε παραδοτέο του έργου.

Επίσης η πιστοποίηση στην σελίδα 1 ρητώς αναφέρει: Certification of: New
.....

Συνεπώς το σύστημα δεν αναπτύχθηκε από την αλλοδαπή εταιρία αλλά από την η οποία το ανέθεσε (outsourcing) στην εταιρία

- Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στις

Σχετικά με την μονάδα, η διαπίστωση για την έλλειψη αναφοράς στην σύμβαση 6.10.2010 δεν αποτελεί τεκμήριο ότι οι τρίτες εταιρίες δεν ανέπτυξαν το πρωτόκολλο, ούτε είναι υποχρεωμένα τα μέρη που υπογράφουν την σύμβαση να αναφέρουν τις τελικές ονομασίες των προϊόντων τους. Στην προκειμένη περίπτωση η εταιρεία μας ανέθεσε την υλοποίηση του σύμφωνα με την διεθνή του ονομασία.

Β) Επισημαίνονται, σχετικά με το σύνολο των συναλλαγών που αντικρύζονται στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία που έχουν ληφθεί στις διαχειριστικές περιόδους 2011 και 2012, επί πλέον και τα ακόλουθα:

Όπως αναφέρεται και στις σχετικές εκθέσεις φορολογικού ελέγχου, η πληρωμή από μέρους της εταιρείας μας για την εξόφληση των υποχρεώσεων που προέκυψαν από την έκδοση των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων, έγινε, σε όλες τις περιπτώσεις, μέσω του τραπεζικού συστήματος (είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές). Το γεγονός τούτο, συνιστά ισχυρή ένδειξη απόδειξης του γεγονότος ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, καθόσον, σύμφωνα με την πρακτική που έχει καθιερωθεί, στις εικονικές συναλλαγές η εξόφληση γίνεται με καταβολή μετρητών.

Τούτο λαμβάνοντας υπόψη την με αριθ. 1506/30-1-2007 εγκύκλιο της ΥΠΕΕ του Υπουργείου Οικονομικών, έχει υιοθετηθεί και από την Φορολογική Διοίκηση.

Συγκεκριμένα στο εν λόγω έγγραφο και στο κεφάλαιο: Β. ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ Ή ΠΛΑΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, παράγραφος 5 (Επικεφαλίδα: Ο τρόπος πληρωμής), τονίζεται: Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές. Και ενώ η επιχείρηση εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών, με επιταγές, αυτές τις συναλλαγές (εικονικές) τις εξοφλεί «μετρητοίς».

Γ) Τέλος τονίζεται ότι το σκεπτικό της Οικονομικής Αστυνομίας περί έκδοσης των φορολογικών στοιχείων με σκοπό να εξυπηρετηθεί το γεγονός της διοχέτευσης από τις εκδότριες εταιρείες των χρηματικών ποσών- που καταβλήθηκαν σε αυτές για την πληρωμή των υποχρεώσεων λόγω της έκδοσης των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων- σε δίκτυο τραπεζικών λογ/σμών που διαχειριζόταν τρίτο άτομο για λογ/σμό κυκλώματος, στερείται παντελώς αιτιολογικής βάσης και είναι έωλο. Τούτο συνάγεται εύλογα, δεδομένου ότι η εταιρεία μας ούτε έχει την δυνατότητα αλλά ούτε και είναι υποχρεωμένη από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία να ελέγξει, την πορεία της διαδρομής του χρήματος από την πλευρά των εκδοτριών εταιρειών, μετά την μέσω τραπεζικού συστήματος εξόφληση των υποχρεώσεων της.

Δ) Συμπέρασμα από την αξιολόγηση των πραγματικών δεδομένων

Με βάση τα πιο πάνω αναλυτικά αναφερόμενα (και επισυναπτόμενα και στο σχετικό υπόμνημά μας, αλλά και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή) αποδεικτικά στοιχεία (πέραν αυτών που έχουν ήδη κοινοποιηθεί), προκύπτει, αναντίρρητα και αναμφισβήτητα, ότι:

α) έχει λάβει χώρα η παραγωγή και η διάθεση, σε άλλες εταιρείες της ημεδαπής και της αλλοδαπής, των έργων (προγράμματα λογισμικού) που αποτελούν αντικείμενα των συναλλαγών οι οποίες αντικρύζονται στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία και στις συναφθείσες σχετικές συμβάσεις.

Κατ επέκταση, καταρρίπτεται πλήρως το κύριο επιχείρημα της φορολογικής αρχής, το οποίο αυτή χρησιμοποιεί με σκοπό να αιτιολογηθεί η εικονικότητα των συναλλαγών, σύμφωνα με το οποίο από τα έγγραφα (επιστολές παράδοσης, πρωτόκολλο αποδοχής, δοκιμές ελέγχου, τεχνικές προδιαγραφές) που έχουν προσκομισθεί, έως σήμερα, από την εταιρεία μας, δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκ/ση και λειτουργία των πιο πάνω λογισμικών από την εταιρεία μας, καθόσον αυτά αποτελούν έγγραφα τα οποία συνέταξε είτε η εταιρεία μας, είτε οι εκδότριες των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων εταιρείες και έτσι δεν συνιστούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας των λογισμικών και

β) Οι εκδότριες εταιρείες συνιστούν πρόσωπα φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά, σύμφωνα με

την ισχύουσα φορολογική και δικαστηριακή νομολογία και κατ' επέκταση καταρρίπτεται και το άλλο επιχείρημα της φορολογικής αρχής.

Επομένως οι αναφερόμενες στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία συναλλαγές είναι πραγματικές, σχετίζονται με τις περιγραφόμενες στις καταρτισθείσες συμβάσεις - με τις συμβαλλόμενες εκδότριες των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων εταιρείες- υπηρεσίες- εργασίες προς την εταιρεία μας και προέκυψαν ως απόρροια της ανάγκης για την έγκαιρη και απρόσκοπτη παραγωγή και διάθεση των έργων που η εταιρεία μας είχε αναλάβει.

4) Στην υποθετική περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι οι εκδότες των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων δεν είχαν την δυνατότητα διενέργειας των συναλλαγών, προκύπτει αβίαστα, λαμβάνοντας υπ όψη τα πιο κάτω εκτεθέντα, ότι η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο των εκδοτών και η εταιρεία μας, ως λήπτης, τελεί σε καλοπιστία, λαμβάνοντας υπόψη:

α) Την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και συγκεκριμένα τις πιο πάνω αναφερόμενες ΠΟΛ 1071/2015 της ΓΓΔΕ (με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 170 Γνωμ. του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους), όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος, καθώς και την ΠΟΛ 1097/2016 της ΓΓΔΕ (με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 134/2016 γνωμ. του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους), όσον αφορά τον ΦΠΑ,

β) Την δικαστηριακή νομολογία που υφίσταται στο εν λόγω ζήτημα (ενδεικτικά αναφέρονται μια σειρά δικαστηριακές αποφάσεις: Αποφ. Διοικ. Εφετ Αθηνών 1936/2016, Αποφ. ΣΤΕ 438/2019, 249/2018, 2115/2017, 1184/2010), σύμφωνα με την οποία, τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά και αντικρύζουν πραγματικές συναλλαγές του λήπτη ο οποίος κρίνεται ότι τελεί σε καλή πίστη, αποκλειστικά και μόνο εφόσον ο εκδότης είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο. Όπως δε αναφέρει χαρακτηριστικά η με αριθ. 249/2018 απόφ. του ΣΤΕ, η τυχόν συμπαιγνία του φερόμενου εκδότη με τρίτο πρόσωπο ώστε αυτός να εμφανίζεται ως πραγματοποιήσας την συναλλαγή αντί του τρίτου, την οποία αγνοεί ο λήπτης, δεν μπορεί ν αντιπαχθεί εκ μέρους της φορολογικής αρχής στον καλόπιστο λήπτη προκειμένου αυτός να μην ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, εφόσον η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει, με επαρκή βεβαιότητα, τα αντικειμενικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι ο λήπτης το γνώριζε ή όφειλε να το γνωρίζει.

γ) ότι οι συναλλαγές έχουν γίνει, όπως αποδεικνύεται πιο πάνω από τα πραγματικά περιστατικά,

δ) ότι οι εκδότες είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα- κατά την έννοια της με αριθ. 170/2014 Γνωμ. του ΝΣΚ -, με τα οποία η εταιρεία μας συνήψε τις σχετικές επιχειρηματικές συμφωνίες και για τα οποία υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτά που εκτέλεσαν τις συμφωνηθείσες συναλλαγές.

ε) ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι τυπικά νόμιμα, ήτοι έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ.(ή του Κ.Φ.Α.Σ.).

στ) Ότι δεν υφίστανται τα αντικειμενικά στοιχεία, τα οποία να αποδεικνύουν, με επαρκή βεβαιότητα, ότι η εταιρεία μας γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει το γεγονός της τυχόν συμπαιγνίας των εκδοτών με τρίτα πρόσωπα. Τούτο συνάγεται εύκολα λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω αναφερόμενα και επισυναπτόμενα, τα οποία επιβεβαιώνουν ότι οι δύο εταιρείες είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές.

στ) Τέλος, υπενθυμίζεται, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στο παρόν υπόμνημά μας: η ύπαρξη καταρτισθεισών ιδιωτικών συμφωνητικών που αντικρύζουν τις υπό κρίσιν συναλλαγές, η ύπαρξη παραδοτέων ως αποτέλεσμα των παρεχόμενων έργων, η πληρωμή των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις συναλλαγές μέσω του τραπεζικού συστήματος, κ.λπ.

Κατ' επέκταση, δεν αναιρείται το δικαίωμα μας, ως λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων: α) προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά των φορολογικών περιόδων που σχετίζονται, καθόσον η δαπάνη αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά τα ως άνω εκτεθέντα και β) προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Εκ μέρους της υπηρεσίας μας, έγινε κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.5 του ν.4174/2013.Η προφορική ακρόαση έγινε στις 15/07/2020, ημέρα Τετάρτη και ώρα 10.00 π.μ., στα γραφεία της υπηρεσίας μας και συντάχθηκε το υπ' αριθμ./2020 πρακτικό ακρόασης. Εκ μέρους της προσφεύγουσας δια του πληρεξουσίου εκπροσώπου της, έγινε αναφορά στο ότι οι εταιρείες με τις οποίες συνεργάστηκε η προσφεύγουσα είναι φορολογικά υπαρκτές και επιπλέον ότι η έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, είναι ατελής, καθόσον:

- ✓ Υιοθετήθηκε η έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας χωρίς να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις,
- ✓ Σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών, επί των οποίων εκδόθηκαν οι επίμαχες πράξεις, αντιθέτως για τις συναλλαγές υπάρχουν συμβάσεις, έχουν εκδοθεί τιμολόγια, η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά μέσω διατραπεζικών συναλλαγών και στη διαπίστωση του ελέγχου της οικονομικής αστυνομίας ότι έγινε ανάληψη μετρητών από μηχανήματα ΑΤΜ, η προσφεύγουσα επισήμανε ότι δεν έγινε έλεγχος ροής του χρήματος που να αποδεικνύει ότι κάποιος από την εταιρία εισέπραξε μέρος ποσού ή ολόκληρο το ποσό μετά την αρχική κατάθεση για την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών,

- ✓ Η προσφεύγουσα είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με τις εκδότριες επιχειρήσεις στο παρελθόν, γεγονός που αποδεικνύει ότι ήταν συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα και άραγε ενήργησε σε κάθε περίπτωση «καλή τη πίστη».
- ✓ Η αυτοψία που έγινε στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις των εκδοτών έλαβαν χώρα από το 2015 έως το 2017, γεγονός που αποδεικνύει ότι τυχόν φορολογικές παραβάσεις που έγιναν εκ μέρους τους μεταγενέστερα δεν επηρεάζουν τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα που πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερη χρονική περίοδο.
- ✓ Επιπλέον, ζητήθηκε να ληφθούν υπόψη τα γενικά οικονομικά μεγέθη του ομίλου σε σχέση με τα επίμαχα τιμολόγια και να συνυπολογιστεί το γεγονός ότι δεν ωφελήθηκε φορολογικά η εταιρεία από αυτές τις συναλλαγές.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλλε τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ καιΕΙ2020ΕΜΠ/20-7-2020 Υπομνήματα, με τα οποία προσκόμισε στοιχεία δημοσιότητας για τις εταιρείες, &, όπως δημοσιευμένες οικ. καταστάσεις, έγγραφα ΓΕΜΗ, δικαιολογητικά από τα οποία συνάγεται ότι μετέχουν σε διαγωνισμούς του ελληνικού δημοσίου, διαφημιστικό υλικό και ισχυρίζεται ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις, είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα.

Από την υπηρεσία μας, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ...../2020 έγγραφο ζητήθηκαν στοιχεία-πληροφορίες από το ΚΕΜΕΕΠ, και συγκεκριμένα αν έχει ζητηθεί από αυτό ή αν γνωρίζει να ζητηθεί διοικητική συνδρομή από άλλη υπηρεσία, που να αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Το ΚΕΜΕΕΠ απαντώντας στο ερώτημα με το αριθ.πρωτ...../2020 έγγραφο, μας γνώρισε ότι δεν έχει ζητήσει το ίδιο ούτε έχει πληροφορία από άλλη υπηρεσία για διοικητική συνδρομή.

* * * * *

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1 Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, 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, 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 18 του ΚΒΣ, Π.Δ. 186/1992, οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

"Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών."

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 6 και 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.....

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, με την Πολ.1055/2016: Εξόφληση τιμολογίων προμηθειών & πιστωτών από τρίτους. Εφαρμογή διαταξ. περ. β αρθ.23 του Ν.4172/13 ορίζεται ότι:

« 2. Με την ΠΟΛ. 1216/1-10-2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής

επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την διάταξη του ν.2523/1997: «.....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. 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, σύμφωνα με την διάταξη του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ (όπως ίσχυσε μέχρι 31.12.2014) και την ΠΟΛ 1210/2013, ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

Επειδή, 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. Όσον αφορά στην εικονικότητα της συναλλαγής, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων, λόγω του ότι «όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης στοιχείων» (ΣτΕ 1553/2003 ΔΦΝ 2004/702, 212/1998, 692/1988, 1278/2011, ΣτΕ 555-6/2010, ΣτΕ 936/2010, ΔΕΘ 1427/2004 ΔΦΝ 2005, 1976, 658/2000). Η υποχρέωση δε της φορολογικής αρχής εξικνείται έως σημείου πλήρους και αδιαμφισβήτητου αποδείξεως και όχι απλώς κατά τρόπο απλώς τεκμαρτό (ΠΟΛ 1087/2005, Οδηγός Ελέγχου πλαστών και Εικονικών φορολογικών στοιχείων Σ.Δ.Ο.Ε. Αθήνα, 30/01/07 Αρ. Πρωτ.: 1506).

Επειδή, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ. Πρωτ.: 1506/ Αθήνα, 30/01/07 «Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές, το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα είτε πρόκειται για φυσικό είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: Όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 811/2019:<< 8. Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο. Εξ άλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου

ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 τ. Α΄)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφ' όσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιον του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (πρβλ. και ΣτΕ 1166, 1169-71/2012).

Επειδή, το ΣτΕ με την υπ' αριθμό 438/2019 απόφασή του, απέρριψε την Αίτηση Αναίρεσης της ΑΑΔΕ και επικύρωσε την απόφαση 1936/2016 του Διοικητικού Εφετείου, κρίνοντας, ότι:

4. Επειδή, εν προκειμένω, κατά τα γενόμενα δεκτά με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, το ένδικο πρόστιμο επεβλήθη σε βάρος της αναιρεσίβλητης ατομικής επιχειρήσεως βιοτεχνίας λόγω λήψεως, για την χρήση 2006, εικονικών φορολογικών στοιχείων αγορών εκδόσεως Ειδικότερα, η φορολογική αρχή, κατόπιν σχετικών ελέγχων, διαπίστωσα και έλαβε υπ' όψιν 1) ότι ο ίδιος ο φερόμενος ως εκδότης αναφέρει ότι η επιχείρησή του δεν πραγματοποίησε καμιά διακίνηση εμπορευμάτων από την έδρα και ότι ούτε ο ίδιος πραγματοποίησε συναλλαγή με τους λήπτες των στοιχείων, 2) ότι ένας εκ των λοιπών ληπτών στοιχείων δήλωσε εθελουσίως στην αρμόδια ΔΟΥ ότι τα στοιχεία αυτά είναι μη νόμιμα και κατέβαλε το προβλεπόμενο πρόστιμο, 3) ότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία με ημερομηνίες που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και με παραποιημένους τους αύξοντες αριθμούς, με τους οποίους θεωρήθηκαν, 4) ότι η επιχείρηση του προαναφερθέντος έχει δηλωθεί ως πελάτης μόνον από δύο επιχειρήσεις, με συνολική αξία αγορών 10.504,91 ευρώ, ενώ δηλώνεται ως προμηθευτής επιχειρήσεων εκατοντάδων φορολογικών στοιχείων αξίας εκατομμυρίων ευρώ, 5) ότι η επιχείρηση του δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε χρησιμοποιούσε αποθηκευτικούς χώρους αντιστοίχους των εμπορευμάτων που φέρεται να διακίνησε, 6) ότι η ίδια ως άνω επιχείρηση εγκατέλειψε την έδρα της λίγους μήνες μετά από την δήλωση ενάρξεως στην ΔΟΥ, χωρίς να δηλώσει μεταφορά της έδρας ή διακοπή εργασιών, και ότι, ενώ εγκατέλειψε και το μοναδικό υποκατάστημα στο τέλος του έτους 2006, συνέχισε παρ' όλ' αυτά να εκδίδει φορολογικά στοιχεία έως το έτος 2010, 7) ότι οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων δεν γνωρίζουν τον και 8) ότι η απόδοση ΦΠΑ και ΦΕ για τις χρήσεις 2005-2010 ήταν σχεδόν μηδενική, ήτοι δεν υπεβλήθησαν σχετικές δηλώσεις (πλην δύο περιοδικών, που απέδωσαν στο Δημόσιο 237,02 ευρώ) ούτε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, ενώ εκδόθηκε μεγάλος αριθμός φορολογικών στοιχείων, βάσει των οποίων, εάν αφορούσαν σε πραγματικές συναλλαγές, θα προέκυπταν φόροι εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ. Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή κατέληξε ότι η επιχείρηση του συστάθηκε με μοναδικό σκοπό την λήψη αριθμού φορολογικού μητρώου και την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και ότι όλα τα εκδοθέντα από την εν λόγω επιχείρηση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, εφ' όσον αντιστοιχούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές, το δικάσαν, όμως, διοικητικό εφετείο έκρινε τελικώς, βάσει των παρατιθέμενων στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση πραγματικών στοιχείων, ότι τα ένδικα τιμολόγια, τα οποία έλαβε από την τελευταία αυτή επιχείρηση η αναιρεσίβλητη, "δεν είναι εικονικά και αντικρύζουν πραγματικές συναλλαγές της λήπτριας, η οποία, σε κάθε περίπτωση, τελούσε σε καλή πίστη", εφ' όσον "η εκδότης επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, είχε λάβει ΑΦΜ, διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση σε συγκεκριμένη διεύθυνση και τηρούσε βιβλία και στοιχεία".

5. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται α) εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή από το δικαστήριο της ουσίας των μνημονευομένων στην σκέψη 3 διατάξεων, β) ότι το εν λόγω δικαστήριο στηρίχθηκε σε "εσφαλμένη νομική βάση", υπό την έννοια ότι από τα παρατιθέμενα στην αναιρεσιβαλλομένη απόφαση πραγματικά περιστατικά, σε συνδυασμό με τους προβληθέντες από το Δημόσιο ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου ουσιώδεις

πραγματικούς ισχυρισμούς, έπρεπε να κριθεί ότι ο εκδότης των ενδίκων φορολογικών στοιχείων ήταν μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, γ) ότι, συνεπώς, αφ' ενός η φορολογική αρχή ανταπεξήλθε πλήρως στο βάρος αποδείξεως που της αναλογούσε, ενώ το δικαστήριο της ουσίας προέβη σε αντιστροφή του βάρους αποδείξεως, αφ' ετέρου δεν ηδύνατο να τεθεί ζήτημα καλής πίστεως της αναιρεσίβλητης λήπτριας των ως άνω στοιχείων και δ) ότι μη νομίμως τα ως άνω πραγματικά περιστατικά ελήφθησαν υπ' όψιν από την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κατά τρόπο μεμονωμένο και αποσπασματικό. Προς θεμελίωση του παραδεκτού προβάλλεται ότι "οι ως άνω προσβαλλόμενες κρίσεις ... αναφορικά με το νομικό ζήτημα που άπτεται προεχόντως της εννοίας των [προαναφερθεισών διατάξεων του ΚΒΣ, του ν. 2523/1997 και του ΚΔΔ] έρχονται σε αντίθεση προς την κατ' ορθή ερμηνεία τους πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία αφ' ενός μεν έχει κατανεμηθεί το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας ή μη ενός φορολογικού στοιχείου κατά συγκεκριμένο τρόπο, αναλόγως του αν αφορά στον λήπτη αυτού και στην αποδιδόμενη σ' αυτό εικονικότητα αφ' ετέρου δε έχει καταστεί επιβεβλημένη η λήψη υπ' όψιν και η συνεκτίμηση συνολικά όλων των υφισταμένων στοιχείων της υποθέσεως και όχι μεμονωμένα του καθενός από αυτά" καθώς και ότι "προσβάλλεται η εσφαλμένη ερμηνεία και πληρμελής εφαρμογή [των ανωτέρω διατάξεων] ενόψει συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών που είτε έγιναν δεκτά με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση είτε θα έπρεπε να είχαν εξακριβωθεί καθώς και επί συγκεκριμένων προβληθέντων εκατέρωθεν ισχυρισμών συνδεομένων με την επιβολή σε βάρος της αναιρεσίβλητης των επιδίκων προστίμων, λόγος για τον οποίο δεν υφίσταται επί των προβαλλομένων αιτιάσεων όμοια απόφαση του Δικαστηρίου Σας". Οι ισχυρισμοί, όμως, αυτοί είναι απορριπτέοι, δεδομένου ότι, ανεξαρτήτως της γενικότητας και αοριστίας τους, ως προς τους κρινόμενους λόγους αναιρέσεως δεν μπορεί, πάντως, να τεθεί ζήτημα ελλείψεως νομολογίας ούτε αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προς αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αβασίμως προβάλλεται προς θεμελίωση του παραδεκτού. Και τούτο, διότι το αναιρεσείον δεν θέτει ενώπιον του Αναιρετικού Δικαστηρίου νομικό ζήτημα, ως προς το οποίο συντρέχουν οι δικονομικές προϋποθέσεις που τάσσει η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ/τος 18/1989, όπως ισχύει, ήτοι ζήτημα ερμηνείας συγκεκριμένου κανόνα δικαίου, αλλ' αμφισβητεί την ορθή εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων από το δικάσαν δικαστήριο στην επίδικη περίπτωση κατά την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο διέπον την υπόθεση νομοθετικό πλαίσιο, ήτοι πλήσσει την ορθότητα, πληρότητα και επάρκεια της αιτιολογίας της προσβαλλομένης αποφάσεως αναφορικά με την διαπίστωση, κατόπιν εκτιμήσεως του αποδεικτικού υλικού, της εικονικότητας των επιμάχων φορολογικών στοιχείων ως αναγομένης στην έκδοσή τους από πρόσωπο διάφορο του φερομένου ως εκδότη τους, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο, ή στην ανυπαρξία των αντιστοίχων συναλλαγών, περί πραγματοποίησεως των οποίων έκρινε τελικώς το δικάσαν διοικητικό εφετείο (ΣΤΕ 244/2018, 2868, 2116, 677, 551/2017, 2839, 2063/2016, 1830, 1270/2015, 3864/2014 - βλ. και ΣΤΕ σε συμβ. 860/2016, 530/2015, 304-7/2014). Εν πάση δε περιπτώσει, η προπαρατεθείσα νομική κρίση του δικαστηρίου της ουσίας - περί του ότι, επί εικονικότητας φορολογικού στοιχείου λόγω ανυπαρξίας των αντιστοίχων συναλλαγών, η φορολογική αρχή βαρύνεται να αποδείξει την εν λόγω εικονικότητα, οπότε, εάν πράγματι η εν λόγω αρχή ανταποκριθεί στο βάρος αυτό, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως του λήπτη - υιοθετεί την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, την οποία επικαλείται το Δημόσιο ως αντίθετη προς την προσβαλλομένη απόφαση και στην οποία, άλλωστε, η τελευταία αυτή απόφαση παραπέμπει. Εξ αυτού δε του λόγου και της ουσιαστικής κρίσεως της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως περί πραγματοποίησεως των επιμάχων συναλλαγών, η περαιτέρω κρίση του δικαστηρίου της ουσίας περί καλής πίστεως της αναιρεσίβλητης ουδεμία επιρροή ασκεί στη νομιμότητα ή μη της ως άνω αποφάσεως, αφού υπερκαλύπτεται από το προαναφερθέν προκριματικό και μείζον ζήτημα της υπάρξεως των συναλλαγών.

Επειδή, το ΣΤΕ με την υπ' αριθμό 2115/2017 σχετικά με «Εικονική συναλλαγή - Εικονικό τιμολόγιο - Βάρος απόδειξης», έκρινε ότι 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 το 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

έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο...)»

Επειδή με την ΣΤΕ 1338/2019 απέρριψε την Αίτηση Αναίρεσης της ΑΑΔΕ και επικύρωσε την απόφαση 832/2016 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κρίνοντας, ότι:

Σκέψη 7: Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται με τα στοιχεία α, β και γ στην προσβαλλόμενη πράξη (λήψη εικονικών στοιχείων από προμηθευτές) πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, ούτε στην προηγούμενη (από 12.12.2003 της ΔΟΥ.....) έκθεση ελέγχου που αναφέρεται σε αυτήν και προσκομίζεται, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί και από το Δικαστήριο με βάση τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης η επικαλούμενη εικονικότητα των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων. Η, στην έκθεση ελέγχου, αόριστη αναφορά περί κρίσεως που αφορά την εικονικότητα των στοιχείων σε εκθέσεις ελέγχου τρίτων Δ.Ο.Υ. που δεν προσκομίζονται (ούτε καν αναφέρονται συγκεκριμένα) ουδόλως καλύπτει την έλλειψη αυτή, εφόσον και πάλι δεν μπορεί να συναχθεί ποιά πραγματικά περιστατικά έλαβε υπόψη η Φορολογική Αρχή και συμφώνησε με το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν οι εκθέσεις που αυτή επικαλείται, ώστε ακολούθως και ο φορολογούμενος αφού λάβει γνώση να έχει τη δυνατότητα να αμυνθεί. Επίσης, η αναφορά στην, από 12.12.2003, έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ... Αθηνών, ότι για τρεις από τις παραπάνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (οι οποίες επίσης δεν προσκομίζονται ούτε αναφέρεται εάν οριστικοποιήθηκαν και με ποιο τρόπο) δεν αίρει την αοριστία της κατά τα ως άνω περιγραφής των αντιστοίχων παραβάσεων. Κατ' ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της οικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδης τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣΕ 1503/1998, 224/1993, 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν εικονικές. Συνεπώς, κατά το μέρος αυτό η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα κατά τον βάσιμο σχετικό ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή με τις υπ' αριθμ. /2019 και /2019 αμετάκλητες Αποφάσεις του ΔΕφΑΘ κρίθηκε μεταξύ άλλων:

Σκέψη 10: Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις που προεκτέθηκαν, όπως ερμηνεύθηκαν, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπ' όψη: 1) ότι η εκδότηρια των τιμολογίων επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτή (προέβη σε έναρξη εργασιών, είχε ΑΦΜ ..., είχε θεωρήσει Βιβλία και Στοιχεία, υπέβαλε νομότυπα τις προβλεπόμενες Δηλώσεις Φ.Π.Α., Εισοδήματος κ.λπ., [...], ενώ ήταν και συναλλακτικώς υπαρκτή (είχε συσταθεί νομίμως με το υπ' αρ. ... καταστατικό, όπως τροποποιήθηκε, είχε μισθωμένο κατάστημα στη διεύθυνση ..., όπως δήλωσε στον έλεγχο ο ιδιοκτήτης του ακινήτου ..., 2) ότι ο επιτόπιος έλεγχος του ΣΔΟΕ στην εκδότηρια επιχείρηση έγινε την 23/6/2010 [σε μεταγενέστερο χρόνο από την έκδοση των στοιχείων] και, ως εκ τούτου, τα ελεγκτικά όργανα δεν ήταν δυνατόν να διαπιστώσουν τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της (ύπαρξη εμπορευμάτων, απασχολούμενο προσωπικό, μηχανικός εξοπλισμός κ.λπ.) και να διενεργήσουν έλεγχο στα Βιβλία και Στοιχεία της, 3) ότι λόγω της αδυναμίας πραγματικού ελέγχου στην επιχείρηση ο έλεγχος του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διενεργήθηκε αποκλειστικά με βάση τις στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. και των συναλλασσόμενων με αυτήν επιχειρήσεων, ήτοι με συγκρίσεις ποσοτήτων αγορασθέντων και πωληθέντων εμπορευμάτων, όπως προέκυπταν από τα στοιχεία αυτά [...] και εξαγωγή συμπερασμάτων, 4) ότι η προσφεύγουσα ήταν επίσης φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή επιχείρηση, καθ' όσον είχε συσταθεί νομίμως [...], τηρούσε τα νόμιμα Βιβλία και Στοιχεία και είχε επαγγελματική εγκατάσταση στη διεύθυνση ..., όπως διαπιστώθηκε

τόσο κατά τον επιτόπιο έλεγχο του ΣΔΟΕ την 23/6/2010, [...], 5) ότι η ΑΥΤΟΨΙΑ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατά την οποία δεν ανευρέθηκε η επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στη διεύθυνση ..., έγινε μετά τη διακοπή των εργασιών της (19/12/2013) [...], ενώ η ύπαρξη της πρώτης επιχειρήσεως προκύπτει από τους ανωτέρω επιτόπιους ελέγχους του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, τους οποίους δεν αμφισβητεί η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, [...], 6) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προέβη σε ορθή καταχώριση των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και σε ορθή μεταφορά των δεδομένων των Βιβλίων της στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις ένδικες χρήσεις. Επίσης υπέβαλε Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992, στην οποία είχε συμπεριλάβει τα παραπάνω ληφθέντα Τιμολόγια, 7) ότι, όπως βεβαιώνεται στην ίδια ως άνω ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (βλ. ΠΑΡ.1, σελ 3), η προσφεύγουσα είχε στην ιδιοκτησία της για τη διακίνηση των εμπορευμάτων της το φορτηγό αυτοκίνητο και απασχολούσε προσωπικό δύο (2) ατόμων, ενώ το γεγονός ότι δεν προέκυψε η αγορά ή η μίσθωση παγίων μηχανημάτων από τα Βιβλία της (κλάρκ ή γερανών) δεν συνεπάγεται ότι δεν είχε τέτοια μηχανήματα, 8) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ή οι συναλλασσόμενες με αυτήν επιχειρήσεις δεν τηρούσαν ορισμένες φορολογικές τους υποχρεώσεις (έκδοση φορτωτικών ή άλλων παραστατικών εγγράφων για τις μεταφορές των εμπορευμάτων, καταχώριση συναλλαγών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις κ.λπ.) δεν συνεπάγεται αναγκαία την εικονικότητα των συναλλαγών, 9) το γεγονός ότι τόσον η προσφεύγουσα, όσον και η εκδότρια επιχείρηση, εξοφλούσαν τις οφειλές τους καταρχήν μέσω Τραπεζών. Εξ άλλου, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε καταβάλει στην εκδότρια επιχείρηση οφειλόμενα χρήματα μετά τον θάνατο του μοναδικού της εταίρου με ενυπόγραφες αποδείξεις πληρωμής υπ' αρ., ποσού 30.000€, και υπ' αρ./2009, ποσού 27.204,62€, δεν αποδεικνύει άνευ ετέρου την εικονικότητα των συναλλαγών, όπως δέχεται ο έλεγχος καθόσον η είσπραξη των χρημάτων έγινε επ' ονόματι της εταιρείας (προφανώς από αντιπρόσωπο αυτής) και όχι επ' ονόματι του μοναδικού εταίρου που είχε αποβιώσει, [...], 10) το γεγονός ότι κατά το διενεργηθέντα έλεγχο κλειστής Αποθήκης βάσει εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, δηλαδή με λογιστικό τρόπο άνευ πραγματικής καταμετρήσεως των εμπορευμάτων, διαπιστώθηκε ανακριβής απογραφή αυτών, δεν συνεπάγεται ότι όλες οι συναλλαγές της προσφεύγουσας ήταν εικονικές, ενόψει και των μικρών διαφορών που διαπιστώθηκαν μετά την αφαίρεση των ποσοτήτων των αγορασθέντων από την εκδότρια επιχείρηση και των πωληθέντων στην επιχείρηση11) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε κύριο και αποκλειστικό πελάτη την επιχείρηση, στην οποία συμμετείχε μέλος της προσφεύγουσας με μικρό ποσοστό, δεν οδηγεί αναγκαία στο συμπέρασμα ότι τα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία για τις συναλλαγές της με την εν λόγω επιχείρηση ήταν εικονικά α) γιατί η προσφεύγουσα εκτελούσε χονδρικό εμπόριο, αποτελώντας βασικό προμηθευτή της επιχειρήσεως, β) γιατί η εξόφληση των αγορών τηςγινόταν, ως ελέγχθη, μέσω Τραπεζών. 12) το γεγονός ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση είχε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς, ανύπαρκτων ή με άσχετο αντικείμενο επιχειρήσεων, δεν συνεπάγεται αναγκαία την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση αυτή και περαιτέρω την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την επιχείρηση, όπως δέχεται ο έλεγχος με βάση τον ΚΑΝΟΝΑ «εικονικές αγορές = εικονικές πωλήσεις», καθ' όσον ως ελέγχθη ανωτέρω, δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθεί έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση για τη διαπίστωση των πραγματικών συνθηκών λειτουργίας της και ειδικότερα αν είχε εμπορεύματα χωρίς φορολογικά στοιχεία, που κάλυπτε με τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία που είχε, και, στη συνέχεια, διέθετε τα εμπορεύματα αυτά σε ορισμένους πελάτες της με νόμιμα φορολογικά στοιχεία, που ζητούσαν, δεδομένου ότι είχε θεωρήσει τέτοια στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., και, τέλος,13) ότι κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών στην επιχείρηση της προσφεύγουσας την 23/2/2009, δηλαδή κατά τη χρήση 2009, για την οποία ο έλεγχος καταλογίζει στην προσφεύγουσα λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων πωλήσεως προς την επιχείρηση, βρέθηκαν και καταμετρήθηκαν εμπορεύματα, και συγκεκριμένα υπόλοιπο 4.275 παλέτες (8.350 - πωληθείσες 4.075 = 4.275), όπως προκύπτει από το σχετικό ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ ΠΟΣΟΣΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΕΩΣ, που προσκομίζει η προσφεύγουσα, γεγονός που κλονίζει το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα ελάμβανε και εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία και ότι μετείχε στο ΚΥΚΛΩΜΑ φοροδιαφυγής που εντόπισε το ΣΔΟΕ (εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων), κρίνει, εκτιμώντας συνολικά τα υπάρχοντα στο φάκελο της δικογραφίας στοιχεία, ότι η Φορολογική Αρχή που φέρει το σχετικό βάρος αποδείξεως, δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση ... και περαιτέρω την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η

προσφεύγουσα προς την επιχείρηση, δεδομένου ότι τόσο η προσφεύγουσα όσο και η επιχείρησηήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά νομικά πρόσωπα σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, και, ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή δεν αποδεικνύει τη συμμετοχή της προσφεύγουσας στο ΚΥΚΛΩΜΑ φοροδιαφυγής, που διαπιστώθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Επομένως, μη νόμιμα εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω μη νόμιμα απορρίφθηκε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η ενδικοφανής προσφυγή της κατά των πράξεων αυτών, κατά το σχετικό βάσιμο λόγο, που προβάλλει η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή.

Επειδή, από την με ημερομηνία 05/12/2019 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΚΕΜΕΕΠ που αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 2011 & 2012, προκύπτουν τα παρακάτω:

1. Διαπιστώσεις από την έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας που αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των εκθέσεων του ΚΕΜΕΕΠ:

.....
Στην προαναφερθείσα έκθεση περιγράφεται, η δράση συγκεκριμένης ομάδας ατόμων, (με αρχηγό τον), της οποίας η δράση αποσκοπούσε στην διακίνηση σημαντικών κεφαλαίων μέσω της διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με την έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, για την επίτευξη των σκοπών της, η εν λόγω ομάδα ίδρυσε “αφανείς” εταιρίες είτε κατέστην νόμιμοι εκπρόσωποι σε αδρανείς εταιρίες. Εν συνεχεία άνοιξαν για τις εταιρίες τραπεζικούς λογαριασμούς, την διαχείριση των οποίων ασκούσαν μέσω μόνο διαδικτύου, ήτοι μέσω της υπηρεσίας διαδικτυακών συναλλαγών διακίνησαν μεγάλα χρηματικά ποσά με πρόσχημα τη δραστηριότητα των εταιριών.

Επιπροσθέτως στο 197ο φύλλο της εν λόγω έκθεσης αναφέρει χαρακτηριστικά “Στο κρησφύγετο του στο εντοπίστηκαν στοιχεία από τα οποία προκύπτει το όφελος του από την εγκληματική δράση. Στον ηλεκτρονικό υπολογιστή που χρησιμοποιούσε και σε εξωτερικές συσκευές αποθήκευσης ψηφιακών δεδομένων εντοπίστηκαν αρχεία τα οποία αποτυπώνεται η «προμήθεια» αμοιβή του για τις «υπηρεσίες» που παρείχε. Ειδικότερα, σε εξωτερική συσκευή αποθήκευσης τύπου «usb memory stick» εντοπίστηκε αρχείο τύπου excel με τίτλο «.....». Το αρχείο δημιουργήθηκε την 5.6.2012 και έτυχε τελευταίας επεξεργασίας την 24.11.2012 Σε αυτό ο καταγράφει τα κεφάλαια που εισήχθησαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς που διαχειριζόταν από την 1.1.2012 έως την 23.11.2012, πόσα εξ αυτών έδωσε και πόσα κράτησε. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το ψηφιακό αρχείο πήρε €7.124.854, έδωσε €6.796.069 και κράτησε €328.785. Ομοίως, σε εξωτερική συσκευή αποθήκευσης τύπου «usb memory stick» εντοπίστηκε αρχείο τύπου excel με τίτλο «.....». Το αρχείο δημιουργήθηκε την 22.10.2012 και έτυχε τελευταίας επεξεργασίας την 2.6.2014. Σε αυτό ο καταγράφει τα κεφάλαια που έλαβε από την 19.10.2012 και έπειτα, τα κεφάλαια που έδωσε - επέστρεψε και εκείνα που κράτησε. Συγκεκριμένα θα λάμβανε συνολικά μέχρι την 30.12.2014 €24.804.244,15, έδωσε μέχρι την 28.5.2013 €4.459.126 και κράτησε μέχρι την ίδια ημερομηνία €1.072.835.

Στις αναφερόμενες διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις της εν λόγω έκθεσης της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, η, με ΑΦΜ:..... για τις χρήσεις 2011 & 2012 η προσφεύγουσα φέρεται λήπτρια εικονικών τιμολογίων, ως κάτωθι ανά προμηθευτή:

A. Προμηθευτής/ΑΦΜ:.....

Η προμηθευτρια εταιρία με ΑΦΜ: εξέδωσε τη διαχειριστική περίοδο 2011 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 2.600.000,00 € και τη διαχειριστική περίοδο 2012 Τ.Π.Υ συνολικής αξίας 1.550.000,00 €.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Αστυνομίας **κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους** και η εκδότρια εταιρία κατά τις χρήσεις 2011- 2015 ως **ανύπαρκτη-αφανής** για τους εξής λόγους:

- Η προμηθευτρια εταιρία έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών ΙΚΑ/ΕΤΕΑΜ ωστόσο την ελεγχόμενη χρήση 2012 δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν υφίσταται λειτουργική εγκατάσταση.
- Δεν έχει δηλώσει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για την χρήση 2012.

- Εντοπίζονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των αξίων των εκροών –εισροών που αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και εκείνων που προκύπτουν από τις δηλώσεις των τρίτων με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών. Ειδικότερα οι εισροές (δαπάνες) που αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ υπερβαίνουν σημαντικά τις συνολικές αξίες των παραστατικών που τρίτοι δήλωσαν πως εξέδωσαν προς την εταιρία».
- Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας (κος/ΑΦΜ) δεν διέμενε στην δ/ση κατοικίας του, φέρεται μέλος της συγκεκριμένης ομάδας ατόμων δράσης.
- Για τα άνωθεν φορολογικά στοιχεία καταρτίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων εταιρειών, ωστόσο αποτέλεσαν το προσχηματικό πλαίσιο της επαγγελματικής συνεργασίας για την διακίνηση των φορολογικών στοιχείων .
- Στην σχετική έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας αναφέρονται αναλυτικά παραδείγματα της ΡΟΗΣ των χρημάτων, ήτοι « τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η «.....» από την «.....» αποτέλεσαν το μέσο προκειμένου μέσω των πληρωμών τους, να καταλήξουν τα αντίστοιχα κεφάλαια στο δίκτυο τραπεζικών λογαριασμών που διαχειριζόταν ο».

Β. Προμηθευτής/ΑΦΜ:.....

Για την διαχειριστική περίοδο 2012, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ) συνολικής αξίας 650.000,00 €.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας **κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους** και η εκδότρια εταιρίακατά τις χρήσεις 2011- 2015 **ως ανύπαρκτη-αφανής** για τους εξής λόγους:

- Η προμηθεύτρια εταιρίαδεν έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών ΙΚΑ/ΕΤΕΑΜ και ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό .
- Δεν υφίσταται λειτουργική εγκατάσταση, συγκεκριμένα στην εν λόγω έκθεση αναφέρεται ότι «Πραγματοποιήθηκε εξακρίβωση από αστυνομικό της Υπηρεσίας μας στην διεύθυνση της έδρας και διαπιστώθηκε ότι η εταιρία δεν υφίσταται»
- Δεν έχει δηλώσει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για την χρήση 2012 ως εκδότρια φορολογικών στοιχείων.
- Εντοπίζονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των αξίων από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ τηςκαι τις αντίστοιχες που προκύπτουν από τις δηλώσεις των τρίτων με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών. Υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εκροών και αντίστοιχων αξίων που προκύπτουν από τις δηλώσεις τρίτων» .
- Η νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας (κα/ΑΦΜ) δεν διέμενε στην δ/ση κατοικίας της, φέρεται μέλος της συγκεκριμένης ομάδας ατόμων δράσης (ως αναφέρεται στην έκθεση φύλλο1^ο) και χαρακτηρίζεται «αχυράνθρωπος προκειμένου να υποκρύπτεται η διαχείριση της εταιρίας από τον » (αρχηγός της ομάδας).
- Για τα άνωθεν φορολογικά στοιχεία καταρτίστηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων εταιρειών, ωστόσο αποτέλεσαν το προσχηματικό πλαίσιο της επαγγελματικής συνεργασίας για την διακίνηση των φορολογικών στοιχείων.
- Στην έκθεση ελέγχου της Δ/σης αστυνομίας αναφέρονται αναλυτικά παραδείγματα της ΡΟΗΣ των χρημάτων, ήτοι «τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η από τηναποτέλεσαν το μέσο προκειμένου μέσω των πληρωμών τους, να καταλήξουν τα αντίστοιχα κεφάλαια στο δίκτυο τραπεζικών λογαριασμών που διαχειριζόταν ο»

Γ. Προμηθευτής (πρώην) /ΑΦΜ

Η προμηθεύτρια εταιρία (πρώην) με ΑΦΜ: εξέδωσε:1) το διαχειριστικό έτος **2011**, φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 650.000,00 ευρώ και 2) το διαχειριστικό έτος **2012**, φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 118.500,00 ευρώ

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής

Αστυνομίας **κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους**, για τους εξής λόγους:

-Η (πρώην), ήταν ενεργή κατά τα έτη 2011-2014 και απασχολούσε προσωπικό. Νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας είναι ο με ΑΦΜ που αναφέρεται στην έκθεση της οικ. αστυνομίας ως ένα από τα βασικά μέλη της συγκεκριμένης ομάδας ατόμων δράσης.

-Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών η δήλωσε λήψη φορολογικών στοιχείων από ανύπαρκτες-αφανείς εταιρίες της ομάδας του για τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 και 2014.

Στην από 10/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας αναφέρονται οι ροές κεφαλαίων προς τις ανύπαρκτες αφανείς εταιρίες από τις οποίες έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι «Ύστερα από κάθε πίστωση λογαριασμού ανύπαρκτης-αφανούς εταιρείας μέσω της διαδικασίας, που ήδη έχει παρατεθεί, είτε γινόταν απευθείας ανάληψη των χρημάτων από ΑΤΜ, είτε μέσω Web-Banking ως επιμέρους εμβάσματα μεταφέρονταν σε λογαριασμούς άλλων ανύπαρκτων-αφανών εταιριών και εν συνεχεία αντλούνταν από αυτούς μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ». Η συνολικά απέστειλε 15 εκ ευρώ στους τραπεζικούς λογ. που χειριζόταν ο, όπου πρόσχημα για την μεταφορά κεφαλαίων ήταν οι πληρωμές των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από τις ανύπαρκτες αφανείς εταιρίες.

Η εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ενώ είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία από ανύπαρκτες αφανείς εταιρίες που διαχειριζόταν ο και καταλήγει στο συμπέρασμα η έκθεση στο φύλλο 160^ο ότι: « Η συνολικά αξία των ανά χρήση εικονικών παραστατικών που έλαβε η «.....», η πορεία του χρήματος που αντιστοιχεί στις πληρωμές τους και παράλληλα η έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας προς εταιρίες που τις ίδιες χρήσεις είχαν λάβει εικονικά από ανύπαρκτες εταιρίες του, συνιστούν κατά τον έλεγχο σημαντικές ενδείξεις ότι η «.....», δεν περιοριζόταν μόνο στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αλλά προέβαινε και στην έκδοση αυτών».

Στα φύλλα 165^ο και 166^ο της εν λόγω έκθεσης ελέγχου αναφέρεται αναλυτικό παράδειγμα της ροής χρήματος που αφορά την πληρωμή ποσού 147.600,00 € στις 30/06/2014 της προσφεύγουσας επιχείρησης προς την, ποσό 56.500,00€ κατέληξαν σε λογαριασμό της «.....», ποσό 20.000,00€ κατέληξαν σε λογαριασμό της «.....» και ποσό 75.600,00 € κατέληξαν σε λογαριασμό της «.....». Η μεταφορά των κεφαλαίων που αντιστοιχούσαν στις πληρωμές, από τους λογαριασμούς της «.....» στους λογαριασμούς των ανύπαρκτων εταιριών γινόταν άμεσα. Εν συνεχεία, τα ποσά αυτά αφού πιστώνονταν στους λογαριασμούς στην είτε αντλούνταν από αυτούς μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ, είτε εκ νέου κατανέμονταν σε άλλους λογαριασμούς αφανών εταιριών από τους οποίους γινόταν ανάληψη τους από ΑΤΜ. Στη έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας αναφέρεται ότι βρέθηκαν έγγραφα της εταιρίας στο κρησφύγετο του κου στο

Δ. Προμηθευτής ΑΦΜ

Η εταιρεία ήταν ενεργή κατά τα έτη 2011-2014 και απασχολούσε προσωπικό.

Μέχρι τις 28-3-2013 πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος αυτής είναι ο και από 28-3-2013 έως 27-1-2014 ο

Έχει υποβάλλει δηλώσεις Εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για τις χρήσεις 2012 και 2013.

2. Διαπιστώσεις από τον επανέλεγχο του ΚΕΜΕΕΠ που έγινε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας

Από τον επανέλεγχο διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας των παρακάτω ανά εκδότη τιμολογίων:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2011

- Φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία: ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	2011	Μηχ/κές εργασίες/Ανάπτυξη λογισμικού για την επικοινωνία των	250.000,00	57.500,00	307.500,00
Τ.Π.Υ.	-2011	τερματικών διατάξεων	250.000,00	57.500,00	307.500,00
Τ.Π.Υ.	-2011	με κεντρικό	500.000,00	115.000,00	615.000,00
Τ.Π.Υ.	-2011	σύστημα μέσω	500.000,00	115.000,00	615.000,00
Τ.Π.Υ.	2011	πρωτοκόλλου	700.000,00	161.000,00	861.000,00
Τ.Π.Υ.	2011	επικοινωνίας	400.000,00	92.000,00	492.000,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			2.600.000,00	598.000,00	3.198.000,00

- Φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία: ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	2011	Υπηρεσίες λογικής σχεδίασης του συστήματος λογισμικού λογισμικού για την επικοινωνία των τερματικών διατάξεων με κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας	100.000,00	23.000,00	123.000,00
Τ.Π.Υ.	2011	Αποπληρωμή υπηρεσιών λογικής σχεδίασης του συστήματος λογισμικού λογισμικού για την επικοινωνία των τερματικών διατάξεων με κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας	150.000,00	34.500,00	184.500,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			250.000,00	57.500,00	307.500,00

- Φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία: ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	-2011	Ανάλυση λειτουργικών απαιτήσεων και σύνταξη σεναρίων αποδοχής για το έργο της ανάπτυξης, προμήθειας και εγκαθ/σης του συστήματος λογισμικού για την επικοινωνία των τερματικών διατάξεων με κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας	300.000,00	69.000,00	369.000,00
Τ.Π.Υ.	-2011	Αμοιβή για το project management και την επίβλεψη σεναρίων ελέγχων καλής λειτουργίας και αποδοχής του συστήματος λογισμικού	150.000,00	34.500,00	184.500,00
Τ.Π.Υ.	-2011		150.000,00	34.500,00	184.500,00
Τ.Π.Υ.	-2011		50.000,00	11.500,00	61.500,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			650.000,00	149.500,00	799.500,00

ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2011: 3.500.000,00 805.000,00 4.305.000,00

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2012

- Φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία:ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	/2012	Υπηρεσίες ανάλυσης λειτουργιών και λογικού σχεδιασμού του συστήματος	400.000,00	92.000,00	492.000,00
Τ.Π.Υ.	-2012	Υπηρεσίες ανάπτυξης του συστήματος	250.000,00	57.500,00	307.500,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			650.000,00	149.500,00	799.500,00

- Φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία:ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	-2012	Υπηρεσίες ανάλυσης λειτουργιών του συστήματος	450.000,00	103.500,00	553.500,00
Τ.Π.Υ.	-2012	Μηχ/κές εργασίες/Υπηρεσίες λογικού σχεδιασμού του συστήματος	500.000,00	115.000,00	615.000,00
Τ.Π.Υ.	-2012	Μηχ/κές εργασίες/Υπηρεσίες ανάπτυξης, εγκ/σης, ελέγχου καλής λειτουργίας του συστήματος	600.000,00	138.000,00	738.000,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			1.550.000,00	356.500,00	1.906.500,00

- Φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία:ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	-2012	Υπηρεσίες αξιολόγησης, λογικού σχεδιασμού και σχεδιασμού διεπαφών επικοινωνίας για διασφάλιση υψηλής	150.000,00	34.500,00	184.500,00
Τ.Π.Υ.	-2012	Ανάπτυξη και ολοκλήρωση του συστήματος λογισμικού, εποπτείας και	200.000,00	46.000,00	246.000,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			350.000,00	80.500,00	430.500,00

- Φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία:ΑΦΜ

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΩΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΩΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	2012		85.500,00	19.665,00	105.165,00
Τ.Π.Υ.	2012	Αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικής υποστήριξης μηνών 7ου και 8ου/από 1/7 σύμβαση	13.200,00	3.036,00	16.236,00
Τ.Π.Υ.	2012	Αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικής υποστήριξης μηνός 9ου/από 1/7 σύμβαση	6.600,00	1.518,00	8.118,00
Τ.Π.Υ.	2012	Αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικής υποστήριξης μηνός 10ου/από 1/7 σύμβαση	6.600,00	1.518,00	8.118,00
Τ.Π.Υ.	2012	Αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικής υποστήριξης μηνός 11ου /από 1/7 σύμβαση	6.600,00	1.518,00	8.118,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			118.500,00	27.255,00	145.755,00

ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2012: 2.668.500,00 613.755,00 3.282.255,00

Ο έλεγχος κατόπιν των στοιχείων που κατέθεσε η προσφεύγουσα, ήτοι συμβάσεις, πρωτόκολλα παράδοσης-αποδοχής και άλλα έγγραφα που σχετίζονται με τα αναληφθέντα έργα από τις επιχειρήσεις που εξέδωσαν τα τιμολόγια, συμπέρανε τα παρακάτω για κάθε μια εξ αυτών:

A. Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία

Σχετικά με την διάθεση του λογισμικού στις εταιρείες και

«Η συναλλαγή αφορά την προμήθεια και εγκατάσταση λογισμικού που αφορά την ανάπτυξη ενός συστήματος για την υποστήριξη «συνδικάτων», ι
μοιράζονται το κόστος των οικονομικά υψηλών συμμετοχών σε Για την εν λόγω εργασία υπογράφηκε η από 05.1.2012 σύμβαση που υπεβλήθη στη κατάσταση συμφωνητικών στη Δ.Ο.Υ Μεγάλων επιχειρήσεων. Εκδόθηκαν τα επίδικα τιμολόγια και η εξόφληση αυτών έγινε μέσω επιταγών η εμβασμάτων. Η ελεγχόμενη προσκόμισε την από 01-5-2012 επιστολή παράδοσης του λογισμικού και το από 04-5-2012 πρωτόκολλο προσωρινής αποδοχής. Επιπλέον προσκόμισε την από 06.8.2012 σύμβαση με την εταιρεία, υποστηρίζοντας ότι το λογισμικό έχει εγκατασταθεί τόσο σ' αυτή όσο και στην εταιρεία Από την επισκόπηση της εν λόγω σύμβασης, παρατηρούμε ότι τα συμφωνηθέντα προς πώληση είδη, αφορούν κυρίως τη προμήθεια ηλεκτρονικού εξοπλισμού και όχι λογισμικού, ενώ δεν γίνεται αναφορά του λογισμικού που φέρεται να δημιούργησε η

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκατάσταση και λειτουργία του ανωτέρω λογισμικού, είτε από εσάς, είτε από κάποιον πελάτη σας (..... &), καθώς οι επιστολές παράδοσης, τα πρωτόκολλα αποδοχής και τα λοιπά έγγραφα, αποτελούν έγγραφα που συντάξε η εταιρεία σας ή η, τα οποία δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας του ανωτέρω λογισμικού», κρίνοντας όλα τα τιμολόγια εικονικά ως προς τη συναλλαγή».

B. Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία

B.1 «Βάσει της από 06-10-2010 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας καθώς και των εταιρειών, και και η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ, ανατέθηκε στις εν λόγω εταιρείες, η ανάπτυξη, λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας Στα πλαίσια αυτά, η εταιρεία:..... ανέλαβε την ανάπτυξη, εγκ/ση και έλεγχο καλής λειτουργίας του λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας, συνολικού ύψους Ευρώ 2.600.000,00. Η εξόφληση των τιμολογίων έγινε μέσω εμβασμάτων. Η ελεγχόμενη προσκόμισε την από 05-5-2011 επιστολή παράδοσης του προϊόντος λογισμικού, την από 30.12.2011 επιστολή ολοκλήρωσης της τεχνικής υποστήριξης, το με ημερομηνία 12-5-2010 πρωτόκολλο προσωρινής αποδοχής λογισμικού και το με ημερομηνία 03.6.2011 πρωτόκολλο οριστικής αποδοχής-παραλαβής λογισμικού εφαρμογής πρωτοκόλλου επικοινωνίας Επιπλέον προσκόμισε έγγραφα αναφορικά με τις δοκιμές ελέγχου που πραγματοποίησε πριν την οριστική αποδοχή του λογισμικού, τις λειτουργικές και τεχνικές προδιαγραφές του, τη λογική σχεδίαση έργου, το πλάνο εκπαίδευσης υπαλλήλων της και τριμηνιαίες αναφορές προόδου υλοποίησης. Όπως αναφέρεται υπεύθυνος του έργου από 06.10.2010 έως 05.6.2011 είναι ο και τεχνικός υπεύθυνος ο

B.2 «Βάσει της από 02-2-2012 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της, ανετέθη σ' αυτή η ανάπτυξη λογισμικού, ήτοι μιας εφαρμογής για την εξυπηρέτηση των απαιτήσεων των οργανισμών σε ότι αφορά συνολικού ύψους Ευρώ 1.550.000,00. Η εξόφληση των τιμολογίων έγινε μέσω εμβασμάτων. Η ελεγχόμενη προσκόμισε την από 22.6.2012 επιστολή παράδοσης, το με ημερομηνία 29.6.2012 πρωτόκολλο προσωρινής αποδοχής και το με ημερομηνία 27.7.2012 πρωτόκολλο οριστικής αποδοχής-παραλαβής λογισμικού. Επιπλέον προσκόμισε έγγραφα αναφορικά με τις δοκιμές ελέγχου που πραγματοποίησε πριν την οριστική αποδοχή του λογισμικού, τις λειτουργικές και τεχνικές προδιαγραφές του, τη λογική σχεδίαση έργου, το πλάνο εκπαίδευσης υπαλλήλων της. Με την από 20.9.2019 επιστολή μας γνώρισε την μετέπειτα πώληση των λογισμικών, αφ' ενός του πρώτου στη εταιρεία —....., αφετέρου του δεύτερου στην και , , , , και , προσκομίζοντας και συμβάσεις με τις εταιρείες των χωρών αυτών.

Από τα προσκομισθέντα δεν προέκυψε η προμήθεια ,εγκατάσταση και λειτουργία των ως άνω λογισμικών, καθώς οι επιστολές παράδοσης, τα πρωτόκολλα αποδοχής και τα λοιπά έγγραφα, αποτελούν έγγραφα που συνέταξε η εταιρεία σας ή η , τα οποία δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας των ανωτέρω λογισμικών», κρίνοντας όλα τα τιμολόγια εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Γ) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία

Γ.1 «Βάσει της από 06-10-2010 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας καθώς και των εταιρειών, και και η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ, ανατέθηκε στις εν λόγω εταιρείες, η ανάπτυξη, λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας Η ανέλαβε τη λογική σχεδίαση του έργου, ήτοι το σχεδιασμό προδιαγραφών για , τη σύνταξη και κανόνες επικύρωσης, τον σχεδιασμό αναγκαίων μετασχηματισμών και τη σύνταξη αρχείων , τον σχεδιασμό Η αμοιβή ορίστηκε σε 250.000,00 ευρώ και κατεβλήθη με εμβάσματα. Προσκομίστηκαν, η από 05.5.2011 επιστολή παράδοσης λογισμικού, η από 30.12.2011 επιστολή ολοκλήρωσης της τεχνικής υποστήριξης, το με ημερομηνία 12.5.2010 πρωτόκολλο προσωρινής αποδοχής και το με ημερομηνία 03.6.2011 πρωτόκολλο οριστικής αποδοχής-παραλαβής του λογισμικού. Επιπλέον προσκόμισε έγγραφα αναφορικά με τις δοκιμές ελέγχου που πραγματοποίησε πριν την οριστική αποδοχή του λογισμικού, τις λειτουργικές και τεχνικές προδιαγραφές του, τη λογική

σχεδίαση έργου, το πλάνο εκπαίδευσης υπαλλήλων τηςΜε την από 20.9.2019 επιστολή μας γνωρίσατε τη μετέπειτα πώλησή του λογισμικού στη εταιρεία

Γ.2 «Με την από 17-1-2012 σύμβαση που έχει υπογραφεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της και αφορά την ανάπτυξη λογισμικού, ήτοι ένα σύστημα εποπτείας και ελέγχου, το οποίο στοχεύει στην εξασφάλιση της απρόσκοπτης και αποδοτικής λειτουργίας πολλών και διάσπαρτων ανά τον κόσμο κρίσιμων και υψηλής διαθεσιμότητας ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων. Η αμοιβή ορίστηκε σε 350.000,00 ευρώ και κατεβλήθη με εμβάσματα. Προσκομίστηκαν, η από 18.5.2012 επιστολή παράδοσης του λογισμικού, το με ημερομηνία 25.5.2012 πρωτόκολλο προσωρινής αποδοχής και το με ημερομηνία 15.6.2012 πρωτόκολλο οριστικής αποδοχής-παραλαβής του λογισμικού. Επιπλέον προσκόμισε έγγραφα αναφορικά με τις δοκιμές ελέγχου που πραγματοποίησε πριν την οριστική αποδοχή του λογισμικού, και τις λειτουργικές και τεχνικές προδιαγραφές του.

Από τα προσκομισθέντα δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκατάσταση και λειτουργία των ως άνω λογισμικών, καθώς οι επιστολές παράδοσης, τα πρωτόκολλα αποδοχής και τα λοιπά έγγραφα, αποτελούν έγγραφα που συνέταξε η εταιρεία σας ή η, τα οποία δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας των ανωτέρω λογισμικών», κρίνοντας όλα τα τιμολόγια εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Δ. Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία:

Δ.1 «Βάσει της από 06-10-2010 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας καθώς και των εταιρειών, και η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ, ανατέθηκε στις εν λόγω εταιρείες, η ανάπτυξη, λογισμικού εφαρμογής για την επικοινωνία τερματικών διατάξεων τύπου με το κεντρικό σύστημα μέσω πρωτοκόλλου επικοινωνίας..... Η ανέλαβε την ανάλυση των λειτουργικών απαιτήσεων-προδιαγραφών και τη σύνταξη σχετικών σεναρίων για την υλοποίηση του λογισμικού καθώς και τη διαχείριση του έργου. Η αμοιβή συμφωνήθηκε σε 650.000,00 ευρώ και η εξόφληση έγινε μέσω εμβασμάτων. Προσκομίστηκαν η από 05.5.2011 επιστολή παράδοσης του λογισμικού, η από 30.12.2011 επιστολή ολοκλήρωσης της τεχνικής υποστήριξης, το με ημερομηνία 12.5.2010 πρωτόκολλο προσωρινής αποδοχής-παραλαβής του έργου. Επιπλέον προσκόμισε έγγραφα αναφορικά με τις δοκιμές ελέγχου που πραγματοποίησε πριν την οριστική αποδοχή του λογισμικού, τις λειτουργικές και τεχνικές προδιαγραφές του, τη λογική σχεδίαση, το πλάνο εκπαίδευσης των υπαλλήλων της και τριμηνιαίες αναφορές προόδου υλοποίησης. Περαιτέρω, προσκόμισε την από 20.9.2019 επιστολή με την οποία γνωστοποίησε την μετέπειτα πώληση του στη εταιρεία –».

Από τα προσκομισθέντα δεν προέκυψε η προμήθεια, εγκατάσταση και λειτουργία του ως άνω λογισμικού, είτε από εσάς είτε από κάποιο πελάτη σας, καθώς οι επιστολές παράδοσης, τα πρωτόκολλα αποδοχής και τα λοιπά έγγραφα, αποτελούν έγγραφα που συνέταξε η εταιρεία σας ή η, τα οποία δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας του ανωτέρω λογισμικού.

Δ.2 «Βάσει της από 28-10-2011 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της και αφορά την προμήθεια του λογισμικού εφαρμογών για την υλοποίηση τριών (με την ονομασία, συμπεριλαμβανόμενης της διαδικασίας

Η αμοιβή ορίστηκε σε 85.000,00 ευρώ και η εξόφληση έγινε με εμβάσματα.

Με την από 01.10.2019 επιστολή η ελεγχόμενη γνωστοποίησε τη μετέπειτα πώληση του και προσκόμισε σύμβαση με ημερομηνία 30.7.2010 με την Με την από 11-10-2019 επιστολή προσκόμισε, α) τις με ημερομηνίες 28.7.2011, 30.11.2011, 26.10.2012, 30.1.2013 και 30.4.2013 ανανεώσεις της σύμβασης με την και β) την από 05.7.2013 σύμβαση με την

Από τα προσκομισθέντα δεν προέκυψε η προμήθεια ,εγκατάσταση και λειτουργία του ως άνω λογισμικού, είτε από εσάς, καθώς οι επιστολές παράδοσης, τα πρωτόκολλα αποδοχής και τα λοιπά έγγραφα, αποτελούν έγγραφα που συνέταξε η εταιρεία σας ή η, τα οποία δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία προμήθειας του ανωτέρω λογισμικού.

Δ.3 «Βάσει της από 01.7.2012 σύμβασης που έχει υπογραφεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας

και της και αφορά τη παροχή υπηρεσιών αναφορικά με θέματα ,στρατηγικού σχεδιασμού και κεφαλαιουχικής αναδιάρθρωσης, εξερεύνησης και αξιολόγησης επενδυτικών προτάσεων και σύνταξη επιχειρηματικών σχεδίων ,ανεύρεση και εξασφάλιση απαιτούμενων πόρων, συγχωνεύσεων ή ενοποιήσεων θυγατρικών εταιριών κλπ, συμφωνήθηκε αμοιβή 33.000,00 ευρώ, η οποία κατεβλήθη με εμβάσματα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω όλα τα τιμολόγια της κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, πέραν των αναφερόμενων διαπιστώσεων εξ αυτής, που αποτυπώθηκαν στις εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, προκύπτουν μεταξύ άλλων και τα παρακάτω:

-Όλες οι επιχειρήσεις- εκδότες των τιμολογίων χαρακτηρίζονται ως αφανείς-ανύπαρκτες.

-Οι Τραπεζικοί λογαριασμοί στην, για τους οποίους όπως αναφέρεται στην έκθεση της οικ. Αστυνομίας βρέθηκαν τριάντα οκτώ (38) συσκευές token τις οποίες διαχειρίζεται ο, αφορούν λογαριασμούς των εταιριών: με αριθ. που δημιουργήθηκε στις 19.9.2011, με αριθ..... που δημιουργήθηκε **στις 14.9.2011**, με αριθ. με έναρξη στις 26.2.2013.

-Για τις επιχειρήσειςκαι δεν προκύπτει να χειρίζεται ο λογαριασμούς αυτών με τις συσκευές token. Από άλλο σημείο της έκθεσης της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας (φύλλο 150 προκύπτει ότι <<σε ιδιόχειρες σημειώσεις του εντοπίζονται ροές κεφαλαίων από τις εταιρείεςκαι προς τους λογαριασμούς των άλλων αφανών εταιριών, γεγονός που επιβεβαιώνεται από τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών.

-Στην μέχρι στις 20/7/2011 Πρόεδρος ήταν ο Η εταιρεία με έναρξη εργασιών από το έτος 2004 πουλήθηκε στις 20/7/2011 στον υπήκοο.

-Η προσφεύγουσα, **μέχρι την 30.6.2011**, χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν προκύπτει, με βάσει την έκθεση της Οικ. Αστυνομίας ο έλεγχος της διοίκησης και του τραπεζικού λογαριασμού της από τον, έχει λάβει τιμολόγια από αυτήν αξίας 2.200.000,00 ευρώ, σε εκτέλεση της σύμβασης με ημερομηνία 06/10/2010 που υπεγράφη από κοινού με τις εταιρείεςκαι

-Στο φύλλο 131της έκθεσης της οικ. αστυνομίας σχετικά με τον τρόπο πληρωμής των τιμολογίων εκ μέρους της προσφεύγουσας προς την προκύπτουν τα εξής:

-19/4/2011 έμβασμα 70.000,00 ευρώ με πίστωση του λογαριασμού της που τηρούσε στη

-16/5/2011 έμβασμα 500.000,00 ευρώ με πίστωση του λογαριασμού της που τηρούσε στη

-23/5/2011 έμβασμα 172.500,00 ευρώ με πίστωση του λογαριασμού της που τηρούσε στη

-03/6/2011 έμβασμα 300.000,00 ευρώ με πίστωση του λογαριασμού της που τηρούσε στη

-27/6/2011 Επιταγές 100.00,00 & 150.000,00 ευρώ που μεταβιβάστηκαν από την στην

-11/7/2011 επιταγή 100.000,00 ευρώ που μεταβιβάστηκε από την στην

-14/7/2011 έμβασμα 61.000,00 ευρώ με πίστωση του λογαριασμού της που τηρούσε στη

-21/7/2011 έμβασμα 100.000,00 ευρώ με πίστωση του λογαριασμού της που τηρούσε στη

-06/9/2011 επιταγές 200.000,00 ευρώ που μεταβιβάστηκαν από την στην

-επιταγές με ημερομηνίες 07/9/2001, 08/9/2011, 14/9/2011, 16/9/2011, συνολικού ποσού 500.000,00 ευρώ που μεταβιβάστηκαν από την στην

Το σύνολο των πληρωμών μέχρι 21/9/2011 ανέρχεται σε 2.403.500,00 ευρώ.

-Οι πιστώσεις στον λογαριασμό της που χειρίζονταν ο ξεκινούν από 13/10/2011.

-Σημειώνεται ότι η πώληση της προς τον ο οποίος φέρεται ως αχυράνθρωπος του έγινε στις 20/7/2011.

-Δεν προκύπτει να χειρίζεται ο τους λογαριασμούς της με αριθ..... που τηρούσε στη & με αριθ..... στη

-Η αναφορά της Οικ. Αστυνομίας σχετικά με τον έλεγχο των πενήντα(50) επιχειρήσεων από τον, προφανώς υποδηλώνει ότι ο έλεγχος αυτών εκκινεί, μετά την απόκτηση των εταιρειών ή τον έλεγχο αυτών μέσω της διοίκησης αποκλειστικά με Κυπρίου υπηκόους που χειρίζεται αυτός. Το ίδιο υποδηλώνει και η δημιουργία του τραπεζικού λογαριασμού της κάθε εταιρείας που χειρίζεται ο, καθόσον στη πλειονότητα αυτοί έχουν ανοίξει το ίδιο διάστημα (Σεπτέμβριο του 2011).

-Τα ανά έτος χρηματικά ποσά που αντιστοιχούν στις αναλήψεις από ΑΤΜ, αποτελούν το ανά έτος προϊόν από την παράνομη δράση της ομάδας. Δε δύναται όμως να προσδιορισθεί η κατάληξη των κεφαλαίων, καθότι η παρακολούθηση της πορείας του χρήματος διακόπτεται από την εξαγωγή του από το τραπεζικό σύστημα(φύλλο 107).

-Για τη πορεία του χρήματος γίνεται αποσπασματική αναφορά για κάποιες καταβολές που έγιναν από την προσφεύγουσα στις εκδότριες των τιμολογίων εταιρείες.

Ενδεικτικά: Πληρωμή 70.000,00 ευρώ 19.4.2011 στο λογαριασμό της που τηρούσε στηΣτη συνέχεια γίνονται οι παρακάτω κινήσεις: χορήγηση 3.806,00 ευρώ, συνολικές αναλήψεις μετρητών 16.000,00 ευρώ, 58.500,00 ευρώ πληρωμές επιταγών κυρίως προς την

-Στους λογαριασμούς των ανύπαρκτων –αφανών εταιρειών που διαχειριζόταν ο, εντοπίζονται πληθώρα πιστώσεων που προέρχονται από αλλοδαπές εταιρείες, τα στοιχεία των οποίων αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, χωρίς καμιά αναφορά για τη σχέση αυτών με την προσφεύγουσα εταιρεία.

-Το αρχείο που εντοπίστηκε σε συσκευή αποθήκευσης(usb) του και **δημιουργήθηκε την 05.6.2012**, στο οποίο κατά την οικ. αστυνομία αυτός κατέγραφε τα κεφάλαια που εισάγονταν σε τραπεζικούς λογαριασμούς **που διαχειριζόταν από την 01.1.2012 έως 23.12.2012**. Σύμφωνα με το αρχείο πήρε 7.124.854 ευρώ και έδωσε 6.796.069. Ομοίως σε άλλη συσκευή καταγράφει κεφάλαια που έδωσε και επέστρεψε από 19.10.2012 και έπειτα. Συγκεκριμένα **θα λάμβανε** μέχρι 30.12.2014 24.804.244 ευρώ, έδωσε μέχρι 28.5.2013 4.459.126 ευρώ και κράτησε 1.072.835 ευρώ(φύλλο 197 έκθεσης).

Επειδή, από τα δεδομένα του αρχείου της υπηρεσίας (taxis, elenxis, δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές τιμολογίων κλπ), τα προσκομισθέντα στοιχεία από την προσφεύγουσα και από έρευνα στο διαδίκτυο για τις εν λόγω εταιρείες, προκύπτουν τα εξής για κάθε μια που εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία:

α. Εταιρεία

Ημερομηνία έναρξης εργασιών: 08/12/2004

Κεφάλαιο: 138.000,00 ευρώ

Έδρα:,

Αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού πολυμέσων

Διοίκηση: έως 20/7/2011, από 20/7/2011

Δηλώσεις εισοδήματος: έχει υποβάλει δηλώσεις για τα οικ. έτη 2006 έως 2012, όπως επίσης και οριστικές δηλώσεις αποδοχών προσωπικού.

ΦΠΑ: έχει υποβάλλει δηλώσεις έως 31.12.2017

Όπως προκύπτει από την επεξεργασία συγκεντρωτικών καταστάσεων, κατά το έτος 2011 έχει συνεργασθεί πέραν των ιδιωτικών επιχειρήσεων με το Νοσοκομείο αφροδισιακών Νοσημάτων Α. Συγγρός, το Ιπποκράτειο Νοσοκομείο, το Οικονομικό Επιμελητήριο, το ΑΤΤΙΚΟ Ζωολογικό πάρκο, την ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ κλπ.

Όπως προκύπτει από την έκθεση της φορ. αστυνομίας από την ένορκη εξέταση του (ΑΦΜ), ο οποίος διετέλεσε στην εταιρεία «.....» Διευθύνων Σύμβουλος από την 8.12.2004 έως της 20.7.2011, ενώ μέχρι την 20.7.2011 κατείχε το 50% των μετοχών της εταιρείας, τη χρήση 2011 και μέχρι την αποχώρησή του, η εταιρεία απασχολούσε εννέα άτομα τα περισσότερα με γνώσεις πληροφορικής συναφείς με το αντικείμενο της εταιρείας που ήταν η ανάπτυξη λογισμικού και η μηχανογράφηση επιχειρήσεων. Όπως δήλωσε, κατά την εξέταση του η εταιρεία δεν

ανέπτυξε λογισμικό, την εργασία αυτή πραγματοποίησε για λογαριασμό της η εταιρεία με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, ενώ η εταιρεία «.....» επέβλεπε την πρόοδο του έργου. Εν συνεχεία τιμολογούσε για τα σχετικά έργα η «.....» τους πελάτες της και κατόπιν η «.....», την ίδια.

Σύμφωνα με το υποβληθέν υπόμνημα της προσφεύγουσας η ως άνω εταιρεία το 2011 έλαβε από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης 34.909,00 ευρώ, για έργο σχετικά με

Η προσφεύγουσα εταιρεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ 2020 ΕΜΠ 20.07.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα, μεταξύ άλλων, το από 27.9.2012 Α.Π.:ΕΥΔΕ – ΕΤΑΚ έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού με θέμα: Απόφαση αποδοχής πρακτικών επιτροπής πιστοποίησης ολοκλήρωσης έργων στο Πλαίσιο της Πράξης « για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις «.....» με τους πίνακες χρηματοδότησης – αποπληρωμής έργων στους οποίους περιλαμβάνεται (σελ. 6) και η εταιρεία«.....» με φορέα καινοτομίας το Από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτει ότι το επόμενο έτος 2012», Δημόσιος φορέας (Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων) αποφάσισε την αποδοχή του Πρακτικού της Επιτροπής Πιστοποίησης ολοκλήρωσης έργων στο πλαίσιο της Πράξης « για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις «.....» και την καταβολή της χρηματοδότησης – αποπληρωμής των δικαιούχων, μεταξύ των οποίων και η εταιρεία «.....».

Επειδή, από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση για τις χρήσεις 2011 & 2012 είχε εκδώσει νομότυπα Τ.Π.Υ. τα οποία εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, είχε δηλωμένη έδρα στον Δήμο και από την έκθεση έλεγχου της φορολογικής αστυνομίας δεν προκύπτει ότι τα έτη 2011 & 2012 έγινε αυτοψία στην έδρα της ώστε να διαπιστωθούν οι πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της (απασχολούμενο προσωπικό, εξοπλισμός κλπ) και να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της, κρίνουμε ότι είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για τα έτη 2011 και 2012.

β. Εταιρεία

Ημερομηνία έναρξης: 23/06/2011

Κεφάλαιο: 18.000,00 ευρώ

Έδρα:,

Αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης συστημάτων λογισμικού

Διοίκηση:

Δηλώσεις εισοδήματος: Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις.

ΦΠΑ: έχει υποβάλλει δηλώσεις έως 01/02/2020

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι φορολογικά υπαρκτή ενώ δεν προκύπτει από κανένα διαθέσιμο στοιχείο η συναλλακτική δραστηριότητα αυτής.

γ. Εταιρεία η

Ημερομηνία έναρξης: 17/02/1995

Κεφάλαιο: 66.000,00 ευρώ

Έδρα:,

Αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης συστημάτων λογισμικού

Διοίκηση: Πρόεδρος & Δ/νων σύμβουλος: 29/7/2004 - 26/08/2014, 26/8/2014 - 20/4/2015

Δηλώσεις εισοδήματος: Έχει υποβάλει δηλώσεις για όλα τα έτη όπως επίσης και οριστικές δηλώσεις αποδοχών προσωπικού.

ΦΠΑ: Έχει υποβάλει δηλώσεις έως 31/10/2015.

Κατά τη χρήση 2011 η προσφεύγουσα έχει λάβει από την ως άνω επιχείρηση τιμολόγια αξίας 286.881,21 ευρώ.

Η εταιρεία του ίδιου ομίλου συνεργάζεται με την πιο πάνω επιχείρηση από τη χρήση 2010 και έλαβε τιμολόγια αξίας 1.173.000,00 ευρώ.

Κατά τα έτη 2012 και 2013, υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τα δεδομένα των οποίων βρίσκονται σε συνάφεια με τις συγκεντρωτικές δηλώσεις που υπέβαλαν οι τρίτοι, καθώς και με τις περιοδικές δηλώσεις εκάστου έτους.

-Από την ένορκη εξέταση του, ο οποίος ήταν υπάλληλος (σύμβουλος – μελετητής) της από το έτος 2009 έως τον Ιούνιο του 2015 και γνώριζε το μέγεθος της εταιρείας, προέκυψε μεταξύ άλλων ότι όπως αυτός δήλωσε, το 80% του

κύκλου εργασιών της εταιρείας αφορούσε δημόσια έργα ή έργα προς τους ΟΤΑ, τα οποία κατά περίπτωση μπορούσαν να υπερβούν το ποσό των 100.000€, ενώ τα έργα προς ιδιωτικές εταιρείες δεν υπερέβαιναν το ποσό των 10.000€ - 20.000€

Από σχετική έρευνα στο διαδίκτυο, διαπιστώσαμε τα ακόλουθα: α) στις (αριθ.πρωτ.) στο κατάλογο προμηθευτών και παροχών υπηρεσιών βεβαίωσης/....., β) δημοσίευση στο τύπο 10/7/2014 <<η εταιρεία κάνει την αξιολόγηση των >>, γ) αριθ. πρωτ. '.....

/2014 έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας με θέμα έγκριση ερωτηματολογίου, δ) μελέτη Σεπτέμβριος 2014 <<παραδοτέο Α.1.2.3>> και ε) μελέτη της 06.12.2012 προς την

- Το έτος 2013 ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....» από την Περιφέρεια, συνολικού ύψους 108.240€, καθώς και έργα από το Δήμο ύψους 45.000€ και από το Δήμο ύψους 12.300€.
- Το έτος 2014 ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....» μετά τη διενέργεια διαγωνισμού από το Υπουργείο Παιδείας, συνολικού ύψους 109.600€, καθώς και έργα από ύψους 94.710€, από το Δήμο ύψους 44.999€, και από το Επιμελητήριο ύψους 80.270€.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτή.

δ. Εταιρεία

Ημερομηνία έναρξης: 30/6/2000

Κεφάλαιο: 103.000,00 ευρώ

Έδρα:,

Αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης συστημάτων λογισμικού κλπ

Διοίκηση: Πρόεδρος & Δ/νων σύμβουλος: 01.7.2003 - 28.3.2013 & 28.3.2013-27.1/2014

Δηλώσεις εισοδήματος: Έχει υποβάλει δηλώσεις για όλα τα έτη όπως επίσης και οριστικές δηλώσεις αποδοχών προσωπικού, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.

ΦΠΑ: Έχει υποβάλει δηλώσεις έως 05/2/2016 τα δεδομένα των οποίων βρίσκονται σε συνάφεια με τις συγκεντρωτικές δηλώσεις που υπέβαλαν οι τρίτοι, καθώς και με τις περιοδικές δηλώσεις εκάστου έτους.

Η εταιρεία του ίδιου ομίλου συνεργάζεται με την πιο πάνω επιχείρηση από τη χρήση 2011, υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τα δεδομένα των οποίων βρίσκονται σε συνάφεια με τις συγκεντρωτικές δηλώσεις που υπέβαλαν οι τρίτοι, καθώς και με τις περιοδικές δηλώσεις εκάστου έτους.

Από σχετική έρευνα στο διαδίκτυο, διαπιστώσαμε τα ακόλουθα: α)στις εντάχθηκε στο και β)σύμφωνα με έγγραφο του Υπουργείου έχει υποβάλλει προσφορά για το έργο «.....».

Επίσης η προσφεύγουσα με το υπόμνημα κατέθεσε δημοσιευμένους ισολογισμούς της ως άνω εταιρείας στο ΓΕΜΗ χρήσεων 2009, 2010 και 2011.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτή.

Επομένως, η κρίση της Οικονομικής Αστυνομίας, ως προς το χαρακτηρισμό των ως άνω εταιρειών/εκδοτών των επίμαχων τιμολογίων **ως αφανών- ανύπαρκτων**, είναι **αναιτιολόγητη** καθόσον για τις εταιρείες, και, από τα πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι αυτές **είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις**, διέπονται από τις διατάξεις του ν.2190 περί ΑΕ έχουν διοίκηση και εκπροσώπηση, δημοσιεύουν δεδομένα στο Εθνικό Τυπογραφείο και συναλλάσσονται με τον Ιδιωτικό και τον Δημόσιο φορέα, τηρούν τραπεζικό λογαριασμό κλπ.

Ειδικότερα:

-Τα Τ.Π.Υ που εξέδωσαν οι πιο πάνω επιχειρήσεις είναι νομότυπα.

-Η εξόφληση (πληρωμή) των Τ.Π.Υ. από την προσφεύγουσα εταιρεία έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδάφιου της § 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με

την περίπτωση α' της παραγράφου 25 του άρθρου 19 του ν.3842/2010, δηλαδή έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

-Η έκδοση τιμολογίων αξίας 2.200.000,00 ευρώ από τη προς τη προσφεύγουσα από 31/3/2011 έως 30/6/2011, γίνονται σε εκτέλεση της μεταξύ των εταιρειών υπογραφείσας σύμβασης με ημερομηνία 06/10/2010 και ανάγονται σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο τη διοίκηση της εταιρείας ασκούσε ο και όχι ο που φέρεται από την οικ. αστυνομία να είναι πρόσωπο που επέλεξε ο Αλλά και το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων αξίας 2.600.000,00 ευρώ μέχρι 31.12.20011 γίνονται σε εκτέλεση της ως άνω σύμβασης.

Πληρωμές τιμολογίων αξίας 2.403.500,00 ευρώ από τη προσφεύγουσα στη πραγματοποιείται από 18/3/2011 μέχρι 21/9/2011 σε λογαριασμούς που τηρεί η δεύτερη στις τράπεζες, ή με επιταγές. Για τους λογ/σμούς αυτούς δεν προκύπτει, ούτε από την έκθεση της αστυνομίας ούτε από την έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, ότι ήταν αντιστοιχιζόμενοι με συσκευή token την οποία να διαχειριζόταν ο

-Στο λογαριασμό της ο οποίος που δημιουργήθηκε στις 14.9.2011 και οποίος βρέθηκε να χειρίζεται με συσκευή token από τον, οι καταβολές ξεκινούν στις 13/10/2011.

-Για τους τραπεζικούς λογ/σμούς των εταιρειών & που γίνονται οι καταβολές των χρημάτων από την προσφεύγουσα, ούτε από την έκθεση της αστυνομίας ούτε από την έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προκύπτει ότι ήταν αντιστοιχιζόμενοι με συσκευή token την οποία να διαχειριζόταν ο

-όπως προαναφέρθηκε ο αρχείο που εντοπίστηκε από την οικ. αστυνομία σε συσκευή αποθήκευσης(usb) του δημιουργήθηκε **την 05.6.2012**, στο οποίο αυτός κατέγραφε τα κεφάλαια που εισάγονταν σε τραπεζικούς λογαριασμούς που διαχειριζόταν από την **01.1.2012 έως 23.12.2012**.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι όλες οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια με τις προαναφερόμενες εκδότριες επιχειρήσεις, υπήρξαν πραγματικές και απόλυτα νόμιμες, προς απόδειξη δε αυτών επικαλείται και προσκομίζει, τις συμβάσεις που έχει υπογράψει με τις εν λόγω εταιρείες και κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, τα πρωτόκολλα ποιοτικής και ποσοτικής παράδοσης-παραλαβής των έργων και άλλα έγγραφα σχετικά με την απόδειξη της πραγματοποίησης των έργων-λογισμικών που αναφέρονται στις συμβάσεις και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Η φορολογική αρχή, που φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, στήριξε την κρίση της **περί ανυπαρξίας, εικονικότητας και μη πραγματοποίησης των συναλλαγών**, αφ' ενός λόγω της διαπίστωσης της Δ/νσης της Οικ. Αστυνομίας περί αφανών- ανύπαρκτων φορολογικά και συναλλακτικά επιχειρήσεων, **κυρίως όμως κρίνοντας η ίδια**, ότι όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, **δεν είναι ικανά στοιχεία**, προκειμένου να αποδείξουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι συμφωνηθείσες συναλλαγές, επειδή έχουν συνταχθεί από τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις.

Εν προκειμένω η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν παραθέτει λεπτομερή και κρίσιμα στοιχεία που έλαβε υπόψη για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στις συμβάσεις, στα πρωτόκολλα παράδοσης των έργων και στα επίδικα τιμολόγια δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους. Ειδικότερα συμπεραίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, χωρίς όμως να τεκμηριώσει αυτό επαρκώς, δεδομένου ότι οι εκδότες των τιμολογίων είναι φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, χωρίς να τεκμηριώνει ότι ήταν de facto συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα κατά τον χρόνο που παρείχαν τις υπηρεσίες, με δεδομένο μάλιστα το στοιχείο των πληρωμών των τιμολογίων μέσω τραπεζικού λογαριασμού και χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο τυχόν επιστροφή χρημάτων στη προσφεύγουσα επιχείρηση ή σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με έδρα την Ελλάδα ή το Εξωτερικό που να συνδέεται με αυτή κλπ.

Η ελέγχουσα Αρχή όφειλε να αποδείξει και όχι απλώς να εκτιμήσει ή να πιθανολογήσει ότι οι εκδότες των τιμολογίων υπό τα δεδομένα των δυνατοτήτων τους, της υποδομής του δυναμικού τους, της απασχόλησης προσωπικού, της εγκατάστασης της έδρας κλπ., δεν ήταν δυνατόν ούτε και ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές. Εφόσον οι εκδότες είναι πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά αλλά κατά τη φορολογική αρχή συναλλακτικώς ανύπαρκτα, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται, πέραν της καλής του πίστης, να αποδείξει την **αλήθεια της συναλλαγής** δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του εκδότη έτσι

ως περιγράφεται στο τιμολόγιο(ΣτΕ 506/2012,116/2013,1238/2018).

Περαιτέρω, δεν αξιοποιήθηκαν τα ψηφιακά αρχεία Excel, που αναφέρονται στο φύλλο 190ο της έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας, ότι «ο αποτύπωνε το πλήθος και τις αξίες των εικονικών παραστατικών, τα κεφάλαια που είχε λάβει μέσω των πληρωμών τους, και τι μέρος αυτών κράτησε ως αμοιβή του».

Ύστερα από τα προαναφερθέντα, κρίνουμε, ότι :

1.Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 και με τις εταιρείες καιγια τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2011 και 1/1-31/12/2012 είναι πραγματικές, καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές.

2.Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, κατά την οποία η επιχείρηση αυτή προκύπτει ότι είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, όσον αφορά το χαρακτηρισμό ως εικονικών των φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της φορολογικής αρχής, δεν θεμελιώνεται με στοιχεία, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητα του, καθίστανται δε αόριστος και ανατιολόγητος καθότι δεν εξειδικεύονται, ούτε παραθέτονται οι ελεγκτικές εκείνες λεπτομερείς και διεξοδικές επαληθεύσεις στις οποίες θα έπρεπε να βασιστεί ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, όσον αφορά το χαρακτηρισμό των τιμολογίων της για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012:

Η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2012 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά κρίθηκε ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1238/2018).Η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όσον αφορά την εκδότρια των τιμολογίων «.....», είναι νόμιμες, βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, γίνονται αποδεκτές.

Επειδή, οι προστεθείσες λογιστικές διαφορές του ελέγχου στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη που προέρχονται από τις αποσβέσεις ή τα έξοδα των ληφθέντων τιμολογίων από τις εταιρείες για τη χρήση 2011 και,για τις χρήσεις 2011 και 2012,πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, λογιστικές διαφορές ποσού 306.250,00 ευρώ που αφορούν αποσβέσεις από τον λογ/σμό 16.17 επί των τιμολογίων της αξίας 1.550.000,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 2012, πρέπει να παραμείνουν και με την παρούσα απόφαση με την αιτιολογία της μη παραγωγικότητας των δαπανών αυτών (Σ.τ.Ε 3727/1990, 1823/1994, 141/1993, 1662/1979, 769/1991).

Επειδή, ορθά προστέθηκαν στα καθαρά δηλωθέντα κέρδη από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά οι αποσβέσεις επί των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων από τη για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/1/2012 και δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο αναλογούν φόρος εισροών των τιμολογίων στη φορολογία ΦΠΑ.

Αποφασίζουμε

Την μερική **αποδοχή** της από 08.1.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και συγκεκριμένα:

1.την αποδοχή των ισχυρισμών της ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις, καιγια τις χρήσεις 2011 και 2012.

2.Την απόρριψη των ισχυρισμών για το χαρακτηρισμό ως μη εικονικών των φορολογικών στοιχείων που αφορούν την επιχείρηση για τη χρήση 2012 αξίας 650.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 149.500,00.

3.Την αλλαγή της νομικής βάσης ως προς τις λογιστικές διαφορές ποσού 306.250,00 ευρώ που αφορούν αποσβέσεις από τον λογ/σμό 16.17 επί των τιμολογίων της αξίας 1.550.000,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 2012

Οριστική φορολογική υποχρέωση με την παρούσα απόφαση:

A.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2011

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: μηδέν

2.ΦΠΑ: μηδέν

3.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015: μηδέν

4.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ: μηδέν

B.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2012

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Π ο σ ά			Δήλωσης	ΔΕΔ
	Φορολογικά κέρδη		6.665.660,57	6.665.660,57
	Ή ζημιά βάσει ισολογισμού χρήσης		0,00	0,00
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης		36.616.154,58	36.616.154,58
	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ			360.416,60
	Άθροισμα ή υπόλοιπο		43.281.815,15	43.642.231,75
Μείον	Μέρος κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα			
	Έσοδα από Προβλέψεις			
	Έσοδα φορ/ντα κατά ειδικό τρόπο €			
	Έσοδα αφορολόγητα -εφάπαξ καταβολή φόρου εισοδημ.			
	Κέρδη από πώληση χρεογράφων			
	Κέρδη χρήσης		43.281.815,15	43.642.231,75
	Ζημιές χρήσης		0	0
	Φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημιές χρήσης		0	0
	<i>Σε περίπτωση διανομής κερδών</i>			
	Μερίσματα	9.409.775,00		
	Αμοιβές ΔΣ & Δ/ντών	0,00		
	Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού			
	Σύνολο	9.409.775,00	9.409.775,00	
	Μέρος αφορολογήτων κερδών που αναλογούν στα διανεμόμενα			
Πλέον	Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό		0	0
	Μέρος κερδών φορολ/ντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα			
	Τεκμαρτά Κέρδη Τεχνικού κλάδου		0	0
	Κέρδη ή ζημιές		33.872.040,15	34.232.456,75
Μείον	Ζημιές παρελθουσών χρήσεων		0,00	0,00
	Κέρδη ή ζημιές μετά την φορολογική αναμ/ση		33.872.040,15	34.232.456,75

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

			Π Ο Σ Α		
			Δηλωθέντα	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
			€	€	
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος ή ζημιάς			33.872.040,15	34.232.456,75	360.416,60
Φόρος που αναλογεί προς		20%	6.774.408,03	6.846.491,35	72.083,32
Συμπληρωματικός φόρος		3%	2.521,69	2.521,69	
άθροισμα			6.776.929,72	6.849.013,04	
<i>Μείον: Προκαταβληθέντα ή προεισπραχθέντα</i>					
Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε		2.702.337,64 €			
Φόρος εισοδ/τος που παρακρατήθηκε		76.442,43 €			
Φόρος αλλοδαπής		3.933.344,09 €			
ΣΥΝΟΛΟ			6.712.124,16	6.712.124,16	
Υπόλοιπο φόρου		Χρεωστικό ή	64.805,56	136.888,88	72.083,32
		Πιστωτικό	0,00	0,00	
Τέλη Χαρτ/μου ακινήτων			1.401,36	1.401,36	

Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου επί τελών χαρτοσήμου		280,27	280,27	
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου		9.720,83	9.720,83	
Πρόσθετο ποσοστό φόρου λόγω ανακρίβειας στη διαφορά			36.041,66	36.041,66
τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 52,56%			37.886,99	37.886,99
Σύνολο		76.208,02	222.219,99	
Προκαταβολή φόρου έναντι εισοδήματος		3.814.715,39	3.814.715,39	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		3.890.923,41	4.036.935,38	146.011,97

2.ΦΠΑ:

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ	
Εκροές	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών
Εκροές με 23%	87.256.415,84	20.068.975,64	87.256.415,84	20.068.975,64	87.256.415,84	20.068.975,64
Εκροές με 13%	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
Εκροές με 6,5%	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	87.256.415,84	20.068.975,64	87.256.415,84	20.068.975,64	87.256.415,84	20.068.975,64
Εισροές	Αξία Εισροών	ΦΠΑ Εισροών	Αξία Εισροών	ΦΠΑ Εισροών	Αξία Εισροών	ΦΠΑ Εισροών
Εισροές με 23%	4.711.210,88	1.083.578,50	2.075.710,88	477.413,50	4.061.210,88	934.078,50
Εισροές με 13%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισροές με 16%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισροές-Δαπάνες φορολογητέες	39.366.698,91	9.028.528,93	39.333.698,91	9.020.938,93	39.366.698,91	9.028.528,93
ΣΥΝΟΛΑ	44.077.909,79	10.112.107,43	41.409.409,79	9.498.352,43	43.427.909,79	9.962.607,43
ΦΠΑ που καταβλήθηκε		9.791.820,51		9.791.820,51		9.791.820,51
Προστιθέμενα ποσά		197.932,26		197.932,26		197.932,26
Αφαιρούμενα ποσά		0,12		0,12		0,12
Σύνολο φόρου εκροών		20.068.975,64		20.068.975,64		20.068.975,64
Υπόλοιπο φόρου εισροών		20.101.860,08		19.488.105,08		19.952.360,08
Χρεωστικό Ή πιστωτικό υπόλοιπο		-32.884,44		613.755,00		149.500,00
πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				623.440,94		151.859,33
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				1.237.195,94		301.359,33

3.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015 επί των τιμολογίων της αξίας 650.000,00 Χ 40%=260.000,00 ευρώ

4.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ επί των τιμολογίων της 149.500,00 Χ 50%=74.750,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.