



Καλλιθέα 30/9/2020

Αριθμός Απόφασης:2059

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 24/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στο, με αντικείμενο εργασιών τις δραστηριότητες προγραμματισμού ηλεκτρονικών συστημάτων και διατηρεί υποκατάστημα στην Ελλάδα,, με Α.Φ.Μ., 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 33.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 20.403,90€, ήτοι συνολικό ποσό 53.403,90€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012.

-Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 281.980,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 287.140,24€, ήτοι συνολικό ποσό 569.120,24 €, 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 140.990,00, 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 490.400,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012.

- Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 με την οποία οι ζημίες της δήλωσης 11.380.257,43 ευρώ προσδιορίστηκαν σε 2.822.508,78 ευρώ.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 74.750,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 76.117,93€, ήτοι συνολικό ποσό 150.867,93 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017), ποσού 37.375,00, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 32.500,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997), ποσού 300,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 2013
 - Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία οι ζημίες της δήλωσης 12.540.146,93 ευρώ προσδιορίστηκαν σε 3.562.398,28 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 96.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 41.079,20€, ήτοι συνολικό ποσό 137.679,20 € για το φορολογικό έτος 2014.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017), ποσού 48.300,00, για το φορολογικό έτος 2014.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, ποσού 42.000,00€, για το φορολογικό έτος 2014.
 - Της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997), ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2014 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 24/12/2019 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. /2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, για επανέλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 - 31/12/2012 & 01/01 - 31/12/2013 και για το φορολογικό έτος 2014.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικ. Αστυνομίας και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε τις από 25/1/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας ΚΒΣ, ΚΦΑΣ, 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 1/1-31/12/2012

1.1 Φορολογία ΚΒΣ:

Στη χρήση 2012 διαπιστώθηκε, η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία α) τεσσάρων (4) εικονικών τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 410.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 94.300,00 € με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ: και β) δέκα (10) εικονικών τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 816.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 187.680,00€ με εκδότη την εταιρία «.....» με 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 01/01-31/12/2012 η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά Τ.Π.Υ. συνολική αξίας €1.226.000,00 και κατά συνέπεια το συνολικό πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ανέρχεται σε € 490.400,00. Για τις ανωτέρω παραβάσεις εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Στη προσφεύγουσα είχε διενεργηθεί από το ΚΕΜΕΕΠ αρχικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος δεν έκρινε τα φορολογικά στοιχεία από τις παραπάνω εταιρείες ως εικονικά, αλλά πρόσθεσε ποσό 1.061.000,00 ευρώ, ήτοι 410.000,00 ευρώ αξία τιμολογίων που αφορούν την «.....» και 651.000,00 ευρώ την «.....» ως λογιστική διαφορά.

1.2 Φορολογία Εισοδήματος:

Στα καθαρά κέρδη προστέθηκε από τον επανέλεγχο ως λογιστική διαφορά ποσό 165.000,00 ευρώ, που αποτελεί τη διαφορά μεταξύ της αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 1.226.000,00€ και του ποσού 1.061.000,00 € που είχε υπολογισθεί στον αρχικό έλεγχο ως λογιστική διαφορά, ύστερα από διαπίστωση ότι τιμολόγια της δεν είχαν ληφθεί ως λογιστική διαφορά από τον αρχικό έλεγχο.

Έτσι τα καθαρά κέρδη του επανελέγχου προσδιορίστηκαν σε:

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	6.464.996,62
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	165.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	6.629.996,62

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

1.3 Φορολογία ΦΠΑ

Την χρήση 2012 εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α ποσού 281.980,00 €, των ως άνω αναφερθέντων τιμολογίων εκδόσεως των εταιρείας «...../ ΑΦΜ: και με ΑΦΜ: συνολικού ποσού 1.226.000,00€, 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 281.980,00 € X 50% = 140.990,00€. Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

2.Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

1.1 Φορολογία ΚΦΑΣ:

Στη χρήση 2013 διαπιστώθηκε, η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία α) τεσσάρων (4) εικονικών τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 325.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 74.750,00 € με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων των άρθρων 1 παρ. 1&2, αρθ.2 παρ. 3, αρθ.5 παρ1 &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 ε της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17-10-2015), καθώς από τη λήψη των στοιχείων η επιχείρησή σας δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 10%

Ήτοι: για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά Τ.Π.Υ. συνολική αξίας € 325.000,00 και κατά συνέπεια το συνολικό πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ανέρχεται σε € 325.000,00 X 10% = 32.500,00€. Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

1.2 Φορολογία Εισοδήματος:

Από τον έλεγχο προστέθηκε ως λογιστική διαφορά ποσό 325.000,00 ευρώ, που αποτελεί τη

την αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αλλά το τελικό αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο.

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

Επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 4 ν.2523/1997 για υποβολή ανακριβούς δήλωσης και εκδόθηκε η πράξη προστίμου αρ....., με πρόστιμο 300,00 ευρώ.

1.3 Φορολογία ΦΠΑ

Την χρήση 2013 εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α ποσού 74.750,00 €, των ως άνω αναφερθέντων τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας με ΑΦΜ: συνολικού ποσού 325.000,00€, 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 $75.750,00 \text{ €} \times 50\% = 37.375,00\text{€}$. Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

3.Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014

1.1 Φορολογία ΚΦΑΣ:

Διαπιστώθηκε, η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία α) τεσσάρων (4) εικονικών τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 420.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 96.600,00 € εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων 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 ε της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17-10-2015), καθώς από τη λήψη των στοιχείων η επιχείρησή σας δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 10%

Ήτοι: για την Φορολογική περίοδο 2014 η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά Τ.Π.Υ. συνολική αξίας € 420.000,00 και κατά συνέπεια το συνολικό πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ανέρχεται σε € $420.000,00 \times 10\% = 42.000,00\text{€}$. Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

1.2 Φορολογία Εισοδήματος:

Από τον έλεγχο προστέθηκε ως λογιστική διαφορά ποσό 420.000,00 ευρώ, που αποτελεί την αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αλλά το τελικό αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο.

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

1.3 Φορολογία ΦΠΑ

Την φορολογική περίοδο 2014 εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 96.600,00 €, των ως άνω αναφερθέντων τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, συνολικού ποσού 420.000,00€, 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 $96.600,00 \text{ €} \times 50\% = 48.300 \text{ €}$. Εκδόθηκε η αριθ...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

Επίσης, για τη διαχειριστική περίοδο 2013 επιβλήθη πρόστιμο 300,00 ευρώ, που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 4 ν.2523/97 και για το φορολογικό έτος 2014 πρόστιμο 100,00 που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 54 ν.4174/13, λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων φόρου εισοδήματος στις οποίες δεν προκύπτει διαφορά φόρου.

Με την από 24/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος: Δεν στοιχειοθετείται σε βάρος της εταιρείας μας η παράβαση της λήψης εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, διότι οι συναλλαγές μας με τις εκδότριες αυτών εταιρείες «.....», «.....» και «.....» (πρώην «.....») ήταν πραγματικές.

A. Οι συναλλαγές μας με την εταιρεία «.....» για τη χρήση 2012

Εν προκειμένω, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2012 συνεργαστήκαμε με την εταιρεία, στην οποία αναθέσαμε τη μελέτη για ανάπτυξη λογισμικού για εφαρμογές που έχει αναλύσει και σχεδιάσει η εταιρεία μας. Στα πλαίσια των συναλλαγών αυτών, λάβαμε τα ακόλουθα τιμολόγια:

.....				
ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
T.Π.Υ.	10.2.2012	100.000,00	23.000,00	123.000,00
T.Π.Υ.	16.2.2012	100.000,00	23.000,00	123.000,00
T.Π.Υ.	24.4.2012	110.000,00	25.300,00	135.300,00
T.Π.Υ.	10.5.2012	100.000,00	23.000,00	123.000,00
Σύνολο χρήσης 2012		410.000,00	94.300,00	504.300,00

Όσον αφορά τις συναλλαγές μας με την παραπάνω εταιρεία, παραθέτουμε προς αντίκρουση τα πορίσματα των από 6.12.2019 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Φ.Α.Σ. και Φ.Π.Α:

α. Η προμηθεύτρια εταιρεία έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών ΙΚΑ/ΕΤΑΜ, ωστόσο την ελεγχόμενη χρήση 2012 δεν απασχόλησε προσωπικό»

Η παραπάνω κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένη. Από πλευράς μας ουδέποτε αντιμετωπίσαμε προβλήματα στη συνεργασία μας με την εταιρεία, τα οποία να οφείλεται σε τυχόν ελλιπή στελέχωση της εταιρείας αυτής. Αντίθετα, κάθε έργο παραδιδόταν στο συμφωνηθέντα χρόνο, γεγονός που αποδεικνύει ότι, ακόμα κι αν η εταιρεία απασχολούσε μικρό αριθμό ατόμων, αυτό δεν είχε επίπτωση στην ποιότητα των παρεχόμενων από αυτή υπηρεσιών. Σε κάθε περίπτωση, είναι κοινώς γνωστό και προκύπτει από την κοινή πείρα ότι στην αγορά λογισμικού δεν είναι απαραίτητη ούτε η παροχή ειδικών επαγγελματικών εγκαταστάσεων ούτε η απασχόληση πολυάριθμου προσωπικού. Πολύ συχνά, αρκεί για τη δημιουργία ενός προϊόντος λογισμικού ή την παροχή υπηρεσιών λογισμικού η απασχόληση ορισμένων προγραμματιστών, οι οποίοι εργάζονται από τον υπολογιστή τους στο σπίτι τους σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου, ακόμη και από έναν φορητό υπολογιστή σε ένα καφέ. Γι' αυτό τον λόγο, άλλωστε, πολλές εταιρείες ανάπτυξης λογισμικού ή παροχής υπηρεσιών λογισμικού δεν δηλώνουν τους εργαζομένους που απασχολούν. Και, βέβαια, θα ήταν αδύνατον για την εταιρεία μας να ελέγξει αν η εταιρεία απασχολεί τέτοιου είδους προγραμματιστές και αν τους δηλώνει στους αρμόδιους φορείς.

β. Δεν υφίσταται λειτουργική εγκατάσταση

Η ως άνω κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η ίδια η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας δεν επιβάλλει την ύπαρξη ειδικών επαγγελματικών εγκαταστάσεων, καθόσον παρέχεται η δυνατότητα εργασίας σε οποιοδήποτε σημείο και αν βρίσκεται ο εργαζόμενος - προγραμματιστής. Για το λόγο αυτό αποτελεί συνήθη πρακτική εταιρείες με τέτοιο αντικείμενο εργασιών να δηλώνουν και να διατηρούν φορολογική έδρα, χωρίς όμως αυτή να είναι προορισμένη να φιλοξενήσει μεγάλο αριθμό εργαζομένων και να είναι εξοπλισμένη με το σύνολο των πόρων (γραφείων, υπολογιστών κ.λπ.) που

απαιτούνται για την περαίωση εργασιών ανάπτυξης λογισμικού, αφού κάτι τέτοιο δεν είναι αναγκαίο, ενώ κατ' αυτό τον τρόπο γίνεται εξοικονόμηση λειτουργικών δαπανών.

γ. Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τη χρήση 2012.....και εντοπίζονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των αξιών των εκροών - εισροών που αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και εκείνων που προκύπτουν από τις δηλώσεις των τρίτων με τις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών...»

Η κρίση του ελέγχου περί μη πραγματοποιήσεως των συναλλαγών μας με την εταιρεία, λόγω της ανωτέρω διαπίστωσης, είναι εσφαλμένη. Όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, η κακή λογιστική ή οικονομική κατάσταση της εταιρείας που εξέδωσε ένα τιμολόγιο (π.χ. μη εμφάνιση αποδεικτικών αγορών, παράλειψη υποβολής δηλώσεων κ.λπ.) είναι χωρίς σημασία για τον επιτηδευματία λήπτη του τιμολογίου, αφού κατά τεκμήριο δεν είναι δυνατό, ούτε γνώση αυτής να έχει κατά κανόνα, ούτε πολύ περισσότερο να την ελέγξει, εκτός εάν τελούσε σε γνώση αυτής, οπότε το βάρος απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή (ΣτΕ 1217/Θ5, Δ.Εφ.Αθ 704/2000). Γι' αυτό το λόγο, και αν ακόμη γίνει δεκτό ότι η εταιρεία δεν είχε συμπεριλάβει στις δηλώσεις της ή δεν εμφάνιζε στα λογιστικά βιβλία της τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε εμάς, αυτό δεν επαρκεί για να αποδειχθεί ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν διενεργήθηκαν πραγματικά.

Εξάλλου, η παράλειψη της εταιρείας να υποβάλει ορισμένες φορολογικές δηλώσεις, καθώς και η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ενδεχομένως να επισύρει τις προβλεπόμενες φορολογικές κυρώσεις σε βάρος τους, ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί απόδειξη για την εικονικότητα των κρινόμενων συναλλαγών.

δ. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας δεν διέμενε στη δ/ση κατοικίας του, φέρεται μέλος συγκεκριμένης ομάδας ατόμων δράσης...»

Και αυτή η κρίση του ελέγχου είναι αυθαίρετη και αποσκοπεί στη δημιουργία αρνητικών εντυπώσεων σε βάρος της εταιρείας μας. Καταρχάς η εταιρεία μας εκπροσωπείται νομίμως και δεν έχει καμία σχέση με εξαφάνιση των οποιωνδήποτε φυσικών προσώπων. Αυτό από μόνο του καταρρίπτει κάθε υπόνοια που εσκεμμένα αφήνει η φορολογική αρχή για δήθεν συμμετοχή μας σε κύκλωμα διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Εντούτοις, η γενική αναφορά σε εξαφανισμένα φυσικά πρόσωπα, τα οποία ανήκαν σε ένα ευρύτερο κύκλωμα αφανών εταιρειών, μεταξύ των οποίων δήθεν περιλαμβάνεται και η εταιρεία δεν μπορεί να οδηγήσει σε ασφαλές συμπέρασμα περί εικονικότητας των συναλλαγών της, ιδίως από τη στιγμή που η εταιρεία μας ουδόλως συνδεόταν με τις εταιρείες αυτές για συναλλαγές της. Αντίθετα, για την κατάρτιση των συμφωνιών μας με την εταιρεία επικοινωνήσαμε με τον εκάστοτε αρμόδιο, χωρίς να αντιμετωπίσουμε οποιεσδήποτε δυσκολίες κατά τη συνεννόηση και κατά τη διεκπεραίωση των ανατεθέντων έργων. Εξάλλου, όπως αναφέρεται και στις ίδιες τις εκθέσεις ελέγχου, δεδομένου ότι τα ως άνω φυσικά πρόσωπα είναι Κύπριοι υπήκοοι, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. θα μπορούσε να κινήσει τη διαδικασία της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία παρέχεται τόσο από τη διμερή σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου (Α.Ν. 573/1968) όσο και από την Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αντίστοιχα, η Δ/ση Οικονομικής Αστυνομίας θα μπορούσε κάλλιστα να απευθυνθεί στις αρμόδιες αρχές της Κύπρου, προκειμένου να λάβει πληροφορίες για τα πρόσωπα αυτά. Αντί αυτού, ο έλεγχος βασίστηκε στο ότι τα εν λόγω πρόσωπα δεν ανευρέθηκαν στη διεύθυνση κατοικίας που είχαν δηλώσει στην Ελλάδα, αγνοώντας το αναμφισβήτητο γεγονός ότι στην Ελλάδα σπανίως τα φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες δηλώνουν στην εφορία την αλλαγή της διεύθυνσής τους.

ε. «Στα φύλλα 114ο έως και 115ο της έκθεσης ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας αναφέρονται αναλυτικά παραδείγματα ροής χρημάτων ήτοι «τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η εταιρεία από την αποτέλεσαν το μέσο προκειμένου μέσω των πληρωμών τους να καταλήξουν τα αντίστοιχα κεφάλαια

στο δίκτυο τραπεζικών λογαριασμών που διαχειριζόταν ο»

Ωστόσο, η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή. Η πληρωμή του συνόλου των τιμολογίων που λάβαμε από την εταιρεία με τραπεζικά μέσα αρκεί για να αποδειχθεί ότι οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί εναντίον μας. Αυτό διότι, ως γνωστόν σε εικονικές συναλλαγές δεν διενεργείται καμία χρηματική καταβολή ή εξοφλείται μόνο ο Φ.Π.Α. Αυτό γίνεται δεκτό και από τη Διοίκηση, η οποία με την υπ' αριθ. 1506/30.01.2007 Υπουργική Απόφαση έδωσε τις εξής οδηγίες για τον έλεγχο πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων. Εξάλλου, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η φορολογική αρχή, ούτε μπορούσαμε εκ των πραγμάτων αλλά ούτε είχαμε λόγο να γνωρίζουμε την πορεία των χρημάτων που καταβάλαμε στην εταιρεία για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων. Μοναδικό μέλημά μας υπήρξε η εμπρόθεση πληρωμή των τιμολογίων αυτών προκειμένου να είμαστε συνεπείς απέναντι στην εκδότρια εταιρεία και ουδόλως μπορεί να συνδεθεί με εμάς οποιαδήποτε περαιτέρω μεταφορά των χρημάτων αυτών σε λογαριασμούς φυσικών και νομικών προσώπων, που το όνομά τους είχε συνδεθεί με παράνομες δραστηριότητες.

στ.«Για τις ανωτέρω συναλλαγές όπως αναφέρεται και στην από 10.12.2018 έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά (συμβάσεις έργου) στις 20/1/2012 και 02/04/2012 για την παροχή υπηρεσιών από την προς την εταιρεία σας. Τα εν λόγω συμφωνητικά έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις συμφωνητικών που η επιχείρησή σας κατέθεσε προς τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών. Ωστόσο, ως αναφέρεται στην έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας τα εν λόγω συμφωνητικά καθίστανται το προσχηματικό πλαίσιο επαγγελματικής συνεργασίας υπό το οποίο κινήθηκαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία...Τα προσκομισθέντα πρωτόκολλα παραλαβής για την παροχή έργου στην από την προμηθεύτρια εταιρεία διαπιστώθηκε ότι δεν συσχετίζονται με το αντίστοιχο πρωτόκολλο ποιοτικής και ποσοτικής παραλαβής του έργου της υπ' αριθ. σύμβασης για το έργο «.....»

Ως εκ τούτου δεν επιβεβαιώνεται ότι η παροχή του έργου από την εταιρεία αφορά το έργο για την ανάπτυξη του λογισμικού που περιγράφεται στην υπ' αριθ. σύμβαση»

Η κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Με την από 20.1.2012 σύμβαση έργου αναθέσαμε στην εταιρεία την ανάπτυξη του , που χρησιμοποιείται από το Υπουργείο Οικονομικών. Προς απόδειξη των ανωτέρω προσκομίσαμε δε με το υπ' αριθ. /2019 υπόμνημα ενώπιον της αρμόδιας υπηρεσίας τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Την υπ' αριθ. /2012 σύμβαση με τον υπ' αριθ. παραγγελίας Νο 1 και Νο 2 μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας με αντικείμενο την ανάπτυξη και εφαρμογές που έχει αναλύσει και σχεδιάσει η και ειδικότερα προγραμματισμό σε πλατφόρμα για εξατομικεύσεις σε που θα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες των έργων του Ελληνικού Δημοσίου και ειδικότερα στο πλαίσιο χρηματοδοτούμενων έργων από το ΕΣΠΑ με συναφές περιβάλλον ανάπτυξης για διάστημα 40 και 42 ανθρωπομηρών αντίστοιχα.

2. Υπογεγραμμένο πρωτόκολλο ποιοτικής και ποσοτικής παραλαβής του έργου από την επιχειρησιακή μονάδα διοίκησης και οικονομικής διαχείρισης τομέας προμηθειών και συμβάσεων της εταιρείας ΝΠΙΔ μη κερδοσκοπικό, που παρέδωσε η εταιρεία μας βάσει της υπ' αριθ. σύμβασης για το έργο «.....» και οι 5 τροποποιήσεις αυτής.

3. Υπογεγραμμένο πρωτόκολλο παραλαβής Νο 1 για το έργο παραγγελίας Νο 1 της σύμβασης από εκπρόσωπο της εταιρείας κο που αφορά τον προγραμματισμό σε πλατφόρμα και ειδικότερα σε

12.1.3. με επισυναπτόμενο το εκπαιδευτικό υλικό διαχειριστών ολοκληρωμένου σε πλατφόρμα προγραμματισμού
4.Υπογεγραμμένο πρωτόκολλο παραλαβής Νο 2 για το έργο παραγγελίας Νο 2 της σύμβασης από εκπρόσωπο της εταιρείας κο που αφορά τον προγραμματισμό σε πλατφόρμα και ειδικότερα σε με επισυναπτόμενο τον κατάλογο λειτουργιών

Για την παραπάνω σύμβαση εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. /2012, /2012, /2012 και /2012 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 410.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 94.300,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 504.300,00 ευρώ, τα δε ποσά αυτά εξοφλήθηκαν με κατάθεση σε λογαριασμό της εταιρείας Τέλος, συμπεριλήφθηκαν στις καταστάσεις συμφωνητικών που καταθέσαμε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών κατά τη χρήση 2012.

Εντούτοις, τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία δεν έγιναν δεκτά από την ελεγκτική αρχή με την εξής αιτιολογία (βλ. σελ. 31 Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α. (.....), σελ. 26 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ (.....) και σελ. 30 - 31 Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (.....) για τη χρήση 2012):

«...α) οι συμβάσεις και τα πρωτόκολλα ποιοτικής και ποσοτικής παραλαβής του έργου της εταιρείας δεν είναι ικανά αποδεικτικά στοιχεία, καθώς δεν προσδιορίστηκαν από την ελεγχόμενη τα άτομα που παρείχαν τις υπηρεσίες, δεδομένου ότι η κατά τη χρήση 2012 δεν είχε προσωπικό και τα εν λόγω πρωτόκολλα είναι υπογεγραμμένα μόνο από το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας κο και όχι από άτομα που έκαναν το έργο (π.χ. μηχανογράφο). Αντιστοίχως, δεν προκύπτει όφελος για την ελεγχόμενη καθώς δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι το εν λόγω λογισμικό πράγματι ενσωματώθηκε για το που παρέδωσε η ελεγχόμενη στο Υπουργείο Οικονομικών καθώς οι συμβάσεις και τα πρωτόκολλα παραλαβής (όπως αναλυτικά περιγράφονται στην ενότητα 5) ανάμεσα στην δεν συσχετίζονται με τα αντίστοιχα πρωτόκολλα παραλαβής που αφορούν το που παρέδωσε η ελεγχόμενη στο Υπουργείο Οικονομικών»

Σχετικά με τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής περί μη απασχόλησης προσωπικού από την εταιρεία παραπέμπουμε, προς αποφυγή επαναλήψεων, στη σελ. 11 της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Προς αντίκρουση δε των λοιπών επιχειρημάτων της φορολογικής αρχής πρέπει να διευκρινιστεί ότι το πρωτόκολλο παραλαβής στον ιδιωτικό τομέα λειτουργεί ως δικαιολογητικό προς τις οικονομικές υπηρεσίες για την αντίστοιχη τιμολόγηση και πρέπει να υπογράφεται από τους αρμόδιους που έχουν δικαίωμα υπογραφής και όχι από τους μηχανικούς λογισμικού. Για το λόγο αυτό, το πρωτόκολλο παραλαβής έργου που συντάχθηκε για τη συναλλαγή της εταιρείας μας με την εταιρεία φέρει μόνο την υπογραφή του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, κ.

Περαιτέρω, το πρωτόκολλο παραλαβής του έργου της δεν μπορεί να ταυτιστεί με τα αντίστοιχα πρωτόκολλα παραλαβής που αφορούν το , διότι δεν ανατέθηκε στην η εκπόνηση συγκεκριμένου παραδοτέου έργου Εκείνο που ζητήθηκε και παραδόθηκε, όπως γίνεται σχεδόν σε όλα τα έργα που εκτελεί η εταιρεία μας, ήταν τμήματα κώδικα λογισμικού που ενσωματώθηκαν στο τελικό παραδοτέο του : προς το Υπουργείο Οικονομικών.

Τέλος, σε σχέση με τη μη ύπαρξη πραγματικού οφέλους για την εταιρεία μας από την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με τη πρέπει να τονιστεί ότι ως προς το συγκεκριμένο όφελος, που είχε η Εταιρεία μας από την υπόψη παροχή υπηρεσιών, επισημαίνεται ότι με την υπ' αριθ. /2012 σύμβαση και τις παραγγελίες Νο 1 και Νο 2 αυτής, η παρείχε στην Εταιρεία μας υπηρεσίες 82 συνολικά ανθρωπομηνών έναντι τιμήματος 5.000 ευρώ ανά ανθρωπομήνα. Επισημαίνεται ότι το κόστος του ανθρωπομήνα αντίστοιχου προσωπικού της Εταιρείας μας ανερχόταν το έτος 2012 στο ποσό των 6.333,29 ευρώ. Επομένως, αν έπρεπε να προσλάβουμε το αντίστοιχο προσωπικό για περιορισμένο χρόνο κατά την περίοδο ισχύος

της σύμβασης και των παραγγελιών Νο 1 και Νο 2 αυτής, η απασχόληση μηχανικών για 82 συνολικά ανθρωπομήνες θα προκαλούσε στην Εταιρεία μας, τουλάχιστον, πρόσθετο κόστος, που προκύπτει από την διαφορά του κόστους του ανθρωπομήνα των μηχανικών της Εταιρείας μας σε σχέση με το κόστος του ανθρωπομήνα των μηχανικών της (6.333,29 - 5.000= 1.333,29) επί τον αριθμό των 82 ανθρωπομηνών που παρείχε η στην Εταιρεία μας στο πλαίσιο της ως άνω σύμβασης και παραγγελιών (1.333,29*82=109.329,78 ευρώ).

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, η συναλλαγή μας με την εταιρεία ήταν πραγματική καθόσον το ανατεθέν έργο εκτελέστηκε πραγματικά, η δε φορολογική αρχή δεν εκτίμησε προσηκόντως τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσαμε ενώπιόν της. Πρέπει, επίσης, να σημειωθεί ότι το λογισμικό που αναπτύχθηκε για την εν λόγω εφαρμογή από την εταιρεία στο πλαίσιο της ως άνω σύμβασης ενσωματώθηκε στα παραδοτέα της σύμβασης για το έργο που παραδόθηκαν στο Υπουργείο Οικονομικών. Πρόκειται για έργο εξαιρετικά μεγάλης σημασίας, καθόσον χρησιμοποιείται από το σύνολο των φορολογικών αρχών της χώρας για τον έλεγχο φυσικών και νομικών προσώπων που εμπλέκονται σε υποθέσεις φοροδιαφυγής, με παράλληλη χρήση

τεχνικών ανάλυσης κινδύνου. Συνεπώς, η πραγματοποίηση και η λειτουργία του ουδόλως μπορούν να αμφισβητηθούν.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι οι συναλλαγές μας με την εταιρεία ήταν πραγματικές προκύπτει από τα κατωτέρω:

στ. Η εταιρεία ήταν πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό

.....
Στην προκειμένη περίπτωση εταιρεία πραγματοποίησε έναρξη εργασιών την 8.12.2004 με έδρα το δήμο και έλαβε Α.Φ.Μ. Την ίδια ημέρα καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (ΦΕΚ Α.Ε.-Ε.Π.Ε./2004).

ζ. Η εταιρεία ήταν πρόσωπο συναλλακτικά υπαρκτό

Στην προκειμένη περίπτωση, η εκδότρια εταιρεία ήταν συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο, εμφάνισε δε τόσο κατά τις ελεγχόμενες περιόδους όσο και σε μεταγενέστερες και προγενέστερες των ελεγχόμενων χρήσεις συναλλακτική δραστηριότητα. Μάλιστα, πλην των ιδιωτών (φυσικών και νομικών προσώπων) η ως άνω εταιρεία διενεργούσε συναλλαγές και με το δημόσιο τομέα και συγκεκριμένα:

1. Το έτος 2010 εγκρίθηκε από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης δαπάνη συνολικού ποσού 13.284,00 ευρώ προς την εταιρεία για την προμήθεια λογισμικού, για την κάλυψη των αναγκών μηχανογραφικής υποστήριξης της διαδικασίας ρύθμισης χρεών όπως αποδεικνύεται από την υπ' αριθ./2010 απόφαση του εν λόγω φορέα.
2. Το ίδιο έτος εγκρίθηκε από τη διοίκηση 2ης υγειονομικής περιφέρειας δαπάνη συνολικού ποσού 5.904,00 ευρώ προς την εταιρεία για την προμήθεια λογισμικού ηλεκτρονικής διαχείρισης φαρμάκων, όπως αποδεικνύεται από την υπ' αριθ./2010 απόφαση του εν λόγω φορέα.
3. Όπως προκύπτει από στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί έως την 26.9.2012 στο ΟΠΣ, ανέλαβε την δημιουργία ολοκληρωμένου συστήματος βέλτιστης διαχείρισης και ελέγχου εργοστασίου μηχανικής διαλογής ανακυκλώσιμων απορριμμάτων με δαπάνη 34.908,98 ευρώ.

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, σε προηγούμενο των ελεγχόμενων έτος, η εκδότρια εταιρεία παρείχε ομοειδείς υπηρεσίες τόσο προς το Υπουργείο Υγείας, όσο και προς την υγειονομική περιφέρεια και, για τις οποίες εγκρίθηκε η σχετική δαπάνη. Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, η εκδότρια εταιρεία όχι μόνο δεν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, αλλά ανέπτυξε κατά τα ελεγχόμενα έτη συναλλακτική δραστηριότητα και με φορείς της γενικής κυβέρνησης.

Τέλος, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, η απόδειξη ότι μια επιχείρηση ήταν

«φορολογικά ανύπαρκτη» ή «συναλλακτικά ανύπαρκτη» αρκεί, κατ' αρχήν, για την απόδειξη της εικονικότητας και των τιμολογίων που φέρονται ότι εκδόθηκαν από την επιχείρηση αυτή και των σχετικών συναλλαγών (ΔΕΦΑΘ 116/2009, ΣτΕ 3198/1996, 1228/1995, 1634/1994), ωστόσο, αν ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει τη συναλλακτική ανυπαρξία του, γίνεται δεκτό ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της περί εικονικότητας έκδοσης στοιχείων (ΣτΕ 212/98, ΔΕΦΘΕΣ 658/2000).

Η αξιολόγηση της εικονικότητας ή μη συνάγεται από τη συνολική εκτίμηση των υφιστάμενων στο φάκελο της υπόθεσης στοιχείων και όχι μόνο μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά, όπως π.χ. από μαρτυρίες περίοικων ότι η επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε ή από το γεγονός ότι δεν διέθετε προσωπικό (ΣτΕ 466/2008, 1402/5011). Υπό αυτό το σκεπτικό, μία επιχείρηση κρίνεται ανύπαρκτη, όταν το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στους λήπτες των τιμολογίων δεν είχε καμία σχέση με το σκοπό που αναγράφεται στο καταστατικό της (ΔΕΦΑΘ 116/2009). Έχει ακόμη κριθεί ότι δεν στοιχειοθετείται πλήρης δικανική πεποίθηση περί ανυπαρξίας της ένδικης συναλλαγής και εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου μόνο από το γεγονός ότι η εκδότης του στοιχείου δεν διέθετε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, επαγγελματική εγκατάσταση (ΣτΕ 2214/2012).

Β. Οι συναλλαγές μας με την εταιρεία «

» κατά τις χρήσεις 2012 και 2013

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2012 και 2013 συνεργαστήκαμε με την εταιρεία «.....», στην οποία αναθέσαμε την παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού και ανάπτυξης λογισμικού.

Όσον αφορά τις συναλλαγές μας με την παραπάνω εταιρεία κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, παραθέτουμε προς αντίκρουση αποσπάσματα των υπ' αριθ./2019 και/2019 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου:

α. «Η προμηθεύτρια εταιρεία δεν έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών ΙΚΑ/ΕΤΑΜ και ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό

Η παραπάνω κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένη. Από πλευράς μας ουδέποτε αντιμετωπίσαμε προβλήματα στη συνεργασία μας με την εταιρεία, τα οποία να οφείλονται σε τυχόν ελλιπή στελέχωση της εταιρείας αυτής. Αντίθετα, κάθε έργο παραδιδόταν στο συμφωνηθέντα χρόνο, γεγονός που αποδεικνύει ότι, ακόμα & αν η εταιρεία απασχολούσε μικρό αριθμό ατόμων, αυτό δεν είχε επίπτωση στην ποιότητα των παρεχόμενων από αυτή υπηρεσιών.

Σε κάθε περίπτωση, είναι κοινώς γνωστό και προκύπτει από την κοινή πείρα ότι στην αγορά λογισμικού δεν είναι απαραίτητη ούτε η παροχή ειδικών επαγγελματικών εγκαταστάσεων ούτε η απασχόληση πολυάριθμου προσωπικού. Πολύ συχνά, αρκεί για τη δημιουργία ενός προϊόντος λογισμικού ή την παροχή υπηρεσιών λογισμικού η απασχόληση ορισμένων προγραμματιστών, οι οποίοι εργάζονται από τον υπολογιστή τους στο σπίτι τους σε οποιοδήποτε μέρος του κόσμου, ακόμη και από έναν φορητό υπολογιστή σε ένα καφέ. Γι' αυτό τον λόγο, άλλωστε, πολλές εταιρείες ανάπτυξης λογισμικού ή παροχής υπηρεσιών λογισμικού δεν δηλώνουν τους εργαζομένους που απασχολούν. Και, βέβαια, θα ήταν αδύνατον για την εταιρεία μας να ελέγξει αν η εταιρεία απασχολεί τέτοιου είδους προγραμματιστές και αν τους δηλώνει στους αρμόδιους φορείς.

β. «Δεν υφίσταται λειτουργική εγκατάσταση...πραγματοποιήθηκε εξακρίβωση από αστυνομικό της Υπηρεσίας μας στη διεύθυνση της έδρας και διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία δεν υφίσταται».

Η ως άνω κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η ίδια η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας δεν επιβάλλει την ύπαρξη ειδικών επαγγελματικών εγκαταστάσεων, καθόσον παρέχεται η δυνατότητα εργασίας σε οποιοδήποτε σημείο και αν βρίσκεται ο εργαζόμενος - προγραμματιστής. Για το λόγο αυτό αποτελεί συνήθη πρακτική εταιρείες με τέτοιο αντικείμενο εργασιών να δηλώνουν και να διατηρούν φορολογική έδρα, χωρίς όμως αυτή να είναι προορισμένη να φιλοξενήσει μεγάλο αριθμό εργαζομένων και να είναι εξοπλισμένη με το σύνολο των πόρων (γραφείων, υπολογιστών κ.λπ.) που απαιτούνται για την περαίωση εργασιών ανάπτυξης λογισμικού, αφού κάτι τέτοιο δεν είναι

αναγκαίο, ενώ κατ' αυτό τον τρόπο γίνεται εξοικονόμηση λειτουργικών δαπανών.

γ. «Η δεν έχει δηλώσει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τις χρήσεις 2012 & 2013... Εντοπίζονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των αξιών των εκροών - εισροών που αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και εκείνων που προκύπτουν από τις δηλώσεις των τρίτων με τις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών»

Η κρίση του ελέγχου περί μη πραγματοποιήσεως των συναλλαγών μας με την εταιρεία, λόγω της ανωτέρω διαπίστωσης, είναι εσφαλμένη. Όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, η κακή λογιστική ή οικονομική κατάσταση της εταιρείας που εξέδωσε ένα τιμολόγιο (π.χ. μη εμφάνιση αποδεικτικών αγορών, παράλειψη υποβολής δηλώσεων κ.λπ.) είναι χωρίς σημασία για τον επιτηδευματία λήπτη του τιμολογίου, αφού κατά τεκμήριο δεν είναι δυνατό, ούτε γνώση αυτής να έχει κατά κανόνα, ούτε πολύ περισσότερο να την ελέγξει, εκτός εάν τελούσε σε γνώση αυτής, οπότε το βάρος απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή (ΣτΕ 1217/95, Δ.Εφ.Αθ 704/2000). Γι' αυτό το λόγο, και αν ακόμη γίνει δεκτό ότι η εταιρείαδεν είχε συμπεριλάβει στις δηλώσεις της ή δεν εμφάνιζε στα λογιστικά βιβλία της τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε εμάς, αυτό δεν επαρκεί για να αποδειχθεί ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν διενεργήθηκαν πραγματικά. Εξάλλου, η παράλειψη της εταιρείαςνα υποβάλει ορισμένες φορολογικές δηλώσεις, καθώς και η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ενδεχομένως να επισύρει τις προβλεπόμενες φορολογικές κυρώσεις σε βάρος τους, ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί απόδειξη για την εικονικότητα των κρινόμενων συναλλαγών.

δ. «Η νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρείας κα με Α.Φ.Μ., κυπριακής υπηκοότητας, δεν διέμενε στη δ/νση κατοικίας της, φέρεται μέλος συγκεκριμένης ομάδας ατόμων δράσης...και χαρακτηρίζεται αχυράνθρωπος...»

Και αυτή η κρίση του ελέγχου είναι αυθαίρετη και αποσκοπεί στη δημιουργία αρνητικών εντυπώσεων σε βάρος της εταιρείας μας. Καταρχάς η εταιρεία μας εκπροσωπείται νομίμως και δεν έχει καμία σχέση με εξαφάνιση των οποιωνδήποτε φυσικών προσώπων. Αυτό από μόνο του καταρρίπτει κάθε υπόνοια που εσκεμμένα αφήνει η φορολογική αρχή για δήθεν συμμετοχή μας σε κύκλωμα διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ε. « Στα φύλλα 116ο έως και 119ο της έκθεσης ελέγχου της Δ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας αναφέρονται αναλυτικά παραδείγματα ροής χρημάτων ήτοι «τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η εταιρεία από την αποτέλεσαν το μέσο προκειμένου μέσω των πληρωμών τους να καταλήξουν τα αντίστοιχα κεφάλαια στο δίκτυο τραπεζικών λογαριασμών που διαχειριζόταν ο»

Ωστόσο, η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή. Η πληρωμή του συνόλου των τιμολογίων που λάβαμε από την εταιρεία με τραπεζικά μέσα αρκεί για να αποδειχθεί ότι οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί εναντίον μας. Αυτό διότι, ως γνωστόν σε εικονικές συναλλαγές δεν διενεργείται καμία χρηματική καταβολή ή εξοφλείται μόνο ο Φ.Π.Α. Αυτό γίνεται δεκτό και από τη Διοίκηση, με την υπ' αριθ. /2007 Υπουργική Απόφαση, το κείμενο της οποίας έχει ήδη τεθεί ανωτέρω και στο οποίο παραπέμπουμε. Εξάλλου, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η φορολογική αρχή, ούτε μπορούσαμε εκ των πραγμάτων αλλά ούτε είχαμε λόγο να γνωρίζουμε την πορεία των χρημάτων που καταβάλαμε στην εταιρείαγια την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων. Μοναδικό μέλημά μας υπήρξε η εμπρόθεσμη πληρωμή των τιμολογίων αυτών προκειμένου να είμαστε συνεπείς απέναντι στην εκδότρια εταιρείακαι ουδόλως μπορεί να συνδεθεί με εμάς οποιαδήποτε περαιτέρω μεταφορά των χρημάτων αυτών σε λογαριασμούς φυσικών και νομικών προσώπων, που το όνομά τους είχε συνδεθεί με παράνομες δραστηριότητες.

στ. «Για τις ανωτέρω συναλλαγές όπως αναφέρεται και στην από 10/12/2018 έκθεση της Δ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ τηςκαι της επιχείρησής σας....Ωστόσο, ως αναφέρεται στην έκθεση της Δ/νσης

Οικονομικής Αστυνομίας τα εν λόγω συμφωνητικά καθίστανται το προσχηματικό πλαίσιο επαγγελματικής συνεργασίας υπό το οποίο κινήθηκαν τα εικονικά τιμολόγια...Ωστόσο, δεν προσκομίσατε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχουν παρασχεθεί οι συναλλαγές αυτές και έχουν εφαρμοστεί τα συγκεκριμένα πληροφοριακά συστήματα...» .

Ωστόσο, η κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Με σειρά συμβάσεων αναθέσαμε στην εταιρείακατά τη χρήση 2012 τα εξής έργα: α) την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για το σχεδιασμό και προτυποποίηση μεθοδολογίας project , β) την παροχή υπηρεσιών για τη λειτουργική ενοποίηση των εταιρειών και λόγω συγχώνευσης και μελέτη για το σχεδιασμό των νέων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, γ) την εκπόνηση μελέτης στην αγγλική γλώσσα σχετικά με , δ) την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών και κατά τη χρήση 2013 την παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού και ανάπτυξης λογισμικού για 2 υποσυστήματα. Προς απόδειξη των ανωτέρω προσκομίσαμε με το υπ' αριθ./2019 υπόμνημα ενώπιον της υπηρεσίας τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Την υπ' αρ./2012 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για το σχεδιασμό και προτυποποίηση στο πεδίο εκτέλεσης έργου εντός πολύπλοκων συμφωνιών - πλαίσιο, τιμήματος 105.000,00 ευρώ (αφορά στα Τ.Π.Υ./2012 και Τ.Π.Υ./2012), σε διάστημα 14 ανθρωπομηνών με επισυναπτόμενη τη σχετική μελέτη στην αγγλική γλώσσα.
2. Την υπ' αρ./2012 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για τη λειτουργική ενοποίηση των εταιριών και , η συγχώνευση των οποίων ολοκληρώθηκε στις 01/01/2012, τιμήματος 140.000,00, σε διάστημα 20 ανθρωπομηνών (αφορά στα Τ.Π.Υ./2012 και Τ.Π.Υ./2012) με επισυναπτόμενη τη σχετική μελέτη στην αγγλική γλώσσα για το σχεδιασμό νέων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
3. Την υπ' αρ./2012 σύμβαση με ημερομηνίες 22/06/1012 & 10/09/2012 μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας , με αντικείμενο την εκτέλεση έργου που συνίσταται την εκπόνηση της μελέτης στην αγγλική γλώσσα σχετικά με "....." τιμήματος 350.000,00€, σε διάστημα 50 ανθρωπομηνών και 56.000,00 ευρώ, σε διάστημα και ανθρωπομηνών αντίστοιχα (αφορά στα Τ.Π.Υ./2012,/2012,/2012,/2012) με επισυναπτόμενη τη σχετική μελέτη στην αγγλική γλώσσα, στην οποία αναλύονται οι παγκόσμιες τάσεις χρηματοδότησης πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών.
4. Την υπ' αρ./2012 σύμβαση με αντικείμενο την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών Ειδικότερα, την παροχή υπηρεσιών για την ανάλυση, σχεδιασμό και μέτρα - πλάνα που συμβάλλουν στη διασφάλιση της συνέχειας κρίσιμων επιχειρησιακών διαδικασιών, είτε αυτές αφορούν σε εταιρικό επίπεδο είτε σε συγκεκριμένα έργα, σε διάστημα 7 ανθρωπομηνών και τίμημα 49.000,00 ευρώ (αφορά Τ.Π.Υ./2012), με επισυναπτόμενη τη σχετική μελέτη.
5. Την υπ' αρ./2012 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας για την παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού και ανάπτυξης λογισμικού για δύο υποσυστήματα: α) για την παρακολούθηση της προόδου έργων Ενδιάμεσων Φορέων Διαχείρισης και β) για την ηλεκτρονική υποβολή δαπανών έργων και ελέγχου εκθέσεων προόδου δικαιούχων πράξεων κρατικών ενισχύσεων, καθώς και συμβουλευτικών υπηρεσιών (αφορά το Τ.Π.Υ./2012) και β) πρωτόκολλο παραλαβής υπογεγραμμένο από την νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρίας κα

....., για τα παραδοτέα της προαναφερθείσας σύμβασης και ειδικότερα: λειτουργικές προδιαγραφές, τεχνικό σχεδιάσμα, εγχειρίδιο χρήσης, εφαρμογή (έχει εγκατασταθεί στο υπολογιστικό κέντρο βάσει των οδηγιών εγκατάστασης που δόθηκαν). Επισημαίνεται ότι η τελευταία αυτή σύμβαση τροποποιήθηκε την 1.7.2013, με αντικείμενο το σχεδιάσμα και ανάπτυξη μίας εφαρμογής που στοχεύει στην πληροφοριακή υποστήριξη όλων των ενδιάμεσων φορέων διαχείρισης κρατικών ενισχύσεων.

Όπως υποστηρίξαμε με το από 5.7.2019 υπόμνημα τα ανωτέρω παραδοτέα υλικά αφορούσαν τον εμπλουτισμό της τεχνογνωσίας που είχε ήδη η στην υλοποίηση πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων (ΕΣΠΑ) για το Υπουργείο Ανάπτυξης, με την τεχνογνωσία αντίστοιχων πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων σε περιφερειακό επίπεδο, από ενδιάμεσους Φορείς διαχείρισης, ώστε να επεκτείνει το πελατολόγιο της και να προετοιμαστεί καλύτερα για τον επικείμενο διαγωνισμό για το επόμενο κοινοτικό πλαίσιο στήριξης. Συνεπώς, πρόκειται για έργο η πραγματοποίηση και η λειτουργία του οποίου ουδόλως μπορεί να αμφισβητηθεί.

Επιπροσθέτως, προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί εικονικότητας η φορολογική αρχή ανέφερε ότι: «...γ) αναφορικά με την εκπόνηση μελετών είτε την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών της προς την ελεγχόμενη, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι είχε γίνει χρήση και εφαρμογή των εν λόγω μελετών και ερευνών. Επιπροσθέτως, δεν υποδείχθηκαν στον έλεγχο τα άτομα που παρείχαν τις υπηρεσίες των επίμαχων συναλλαγών που περιγράφονται στην παρούσα έκθεση καθώς και δεν προσδιόρισε η ελεγχόμενη το συγκεκριμένο όφελος (όπως την διερεύνηση των εργασιών της, αύξηση του εισοδήματος της) που είχε από την εν λόγω παροχή υπηρεσιών».

Αναφορικά με την χρήση και εφαρμογή των μελετών και συμβουλευτικών υπηρεσιών που παραδόθηκαν από την εταιρεία και το σχετικό όφελος, επισημαίνονται τα εξής:

1. Αναφορικά με τις υπηρεσίες της υπ' αρ. /2012 σύμβασης μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας - παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για το σχεδιάσμα και προτυποποίηση

στο πεδίο εκτέλεσης έργου εντός πολύπλοκων συμφωνιών - πλαίσιο. Η υπόψη μελέτη είχε εξαιρετική χρησιμότητα για την Εταιρεία μας, δεδομένου ότι η προτυποποίηση της μεθοδολογίας εκτέλεσης των έργων, την οποία έχει εκπονήσει, έχει χρησιμοποιηθεί πολλές φορές κατά την εκτέλεση των έργων της, συμβάλλοντας σημαντικά σε οικονομίες κλίμακας. Το όφελος που είχε η Εταιρεία μας από την υπόψη μελέτη εκτιμάται περί το 1% του ετήσιου τζίρου της Εταιρείας μας.

Επισημαίνεται ότι με το συμπληρωματικό υπόμνημά μας, που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΚΕΜΕΕΠ /2019 υποβάλαμε στο ΚΕΜΕΕΠ το από 30-06-2012 πρωτόκολλο παράδοσης, με το οποίο παραδόθηκε στην Εταιρεία μας το παραδοτέο της υπ' αρ. σύμβασης /2012 μεταξύ αυτής και της εταιρείας , προφανώς όμως λόγω της έκδοσης της ίδια ημέρα των Οριστικών Πράξεων, δεν ελήφθη υπόψη.

1. Αναφορικά με την μελέτη της υπ' αρ. σύμβασης μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας - παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για τη λειτουργική ενοποίηση των εταιριών

η συγχώνευση των οποίων ολοκληρώθηκε στις 01/01/2012, για το σχεδιάσμα νέων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, επισημαίνεται ότι η υπόψη μελέτη ήταν ιδιαίτερα σημαντική για την Εταιρεία μας, καθώς μας βοήθησε μετά την νομική συγχώνευση των δυο εταιριών - η καθεμία των οποίων είχε διαφορετικό πελατολόγιο, σε διαφορετικές χώρες - να εξασφαλίσουμε οικονομίες κλίμακας, να συνεχίσουμε απρόσκοπτα και με επιτυχία την εκτέλεση των ήδη αναληφθέντων έργων, να σχεδιάσουμε τις νέες επιχειρηματικές δραστηριότητες της νέας/ενιαίας Εταιρείας, διατηρώντας στο Ελληνικό Υποκατάστημα πολλές θέσεις εργασίας. Σημειώνεται ότι δεν είναι δυνατή η αποτίμηση

του συγκεκριμένου οφέλους, που είχε η Εταιρεία μας από την υπόψη μελέτη. Επισημαίνεται ότι με το Συμπληρωματικό Υπόμνημά μας, που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΚΕΜΕΕΠ/2019 υποβάλαμε το από 30-06-2012 πρωτόκολλο παράδοσης, με το οποίο παραδόθηκε στην Εταιρεία μας το παραδοτέο της υπ' αρ. σύμβασης μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας, προφανώς όμως λόγω της έκδοσης της ίδια ημέρα των Οριστικών Πράξεων, δεν ελήφθη υπόψη.

3.Αναφορικά με την μελέτη της υπ' αρ. σύμβασης με ημερομηνίες 22/06/2012 & 10/09/2012 μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας, σχετικά με ".....", στην οποία αναλύονται οι παγκόσμιες τάσεις χρηματοδότησης πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών. Η υπόψη μελέτη είχε μεγάλη χρησιμότητα για την Εταιρεία μας, δεδομένου ότι βάσει των σχετικής ανάλυσής της, η Εταιρεία μας επεξέτεινε τις δραστηριότητές της παγκοσμίως και ειδικότερα στις κάτωθι χώρες:

Στη, όπου κερδίσαμε την ανάθεση έργων στα, στο, στο και σε άλλες χώρες, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στον Πίνακα 2 κατωτέρω. Επιπροσθέτως ιδρύσαμε θυγατρική εταιρεία στα, την, στην οποία

το επίκεντρο των δραστηριοτήτων μας στη από την, όπου είχαμε επικεντρωθεί παλαιότερα. Το όφελος που είχε η Εταιρεία μας από την ως άνω δραστηριότητα συνίσταται στο τμήμα των υπόψη έργων, που αναφέρεται στον Πίνακα 2.Στον κατωτέρω Πίνακα 3 απεικονίζεται το όφελος της Εταιρείας μας από την δραστηριότητα της θυγατρικής στις αντιστοίχως αναφερόμενες χρονικές περιόδους:.....

Επισημαίνεται ότι με το Συμπληρωματικό Υπόμνημα μας που έλαβε αριθ. πρωτοκόλλου ΚΕΜΕΕΠ/2019 υποβάλαμε στο ΚΕΜΕΕΠ το από 15-10-2012 πρωτόκολλο παράδοσης, με το οποίο παραδόθηκε στην Εταιρεία μας το παραδοτέο των υπ' αρ. συμβάσεων με ημερομηνίες 22/06/2012 & 10/09/2012 μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας προφανώς όμως λόγω της έκδοσης της ίδια ημέρα των Οριστικών Πράξεων, δεν ελήφθη υπόψη.

4.Αναφορικά με την μελέτη της υπ' αρ./2012 σύμβασης - παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στον και ειδικότερα, την παροχή υπηρεσιών για την ανάλυση, σχεδιασμό και μέτρα - πλάνα που συμβάλλουν στη διασφάλιση της συνέχειας κρίσιμων επιχειρησιακών διαδικασιών, είτε αυτές αφορούν σε εταιρικό επίπεδο είτε σε συγκεκριμένα έργα, η υπόψη μελέτη ήταν ιδιαίτερα χρήσιμη για την Εταιρεία μας, δεδομένου ότι αναφέρεται σε σενάρια αντιμετώπισης έκτακτων καταστάσεων, όπως:

- Τις επιπτώσεις του δημοψηφίσματος του 2015, όταν υπήρξε έντονος φόβος ότι η Ελλάδα θα έβγαινε από τη ζώνη του ευρώ, επομένως η Εταιρεία μας θα αντιμετώπιζε τεράστιες δυσκολίες, όχι μόνον ως προς τη διεθνή, αλλά και ως προς την ημεδαπή της δραστηριότητα,
- Περιπτώσεις σεισμών, διακοπής για οποιοδήποτε λόγο της ηλεκτρικής ενέργειας κλπ.

Η Εταιρεία μας, ως εταιρεία με διεθνές πελατολόγιο, υποχρεούται να διαθέτει και να ακολουθεί τέτοιου είδους μελέτη, όπως η ανωτέρω, προκειμένου να αντιμετωπίζει έκτακτες καταστάσεις διατηρώντας το κύρος και την αξιοπιστία της. Επισημαίνεται ότι με το Συμπληρωματικό Υπόμνημα μας που έλαβε αριθ. πρωτοκόλλου ΚΕΜΕΕΠ/2019 υποβάλαμε στο ΚΕΜΕΕΠ, το από 06-11-2012 πρωτόκολλο παράδοσης, με το οποίο παραδόθηκε στην Εταιρεία μας το παραδοτέο της υπ' αρ...../2012 σύμβασης μεταξύ αυτής και της εταιρείας, προφανώς όμως λόγω της έκδοσης της ίδια ημέρα των Οριστικών Πράξεων, δεν ελήφθη υπόψη.

Ακόμη, σχετικά με τη δήθεν εικονικότητα των συναλλαγών μας με την εταιρείακατά τα έτη 2013 και 2014 η φορολογική αρχή υποστήριξε τα ακόλουθα (βλ. σελ. 22 - 23 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για χρήσεις 2013 - 2014 (.....)):

«Σε συνέχεια της υπ' αριθμ./2019 πρόσκλησής μας, η ελεγχόμενη προσκόμισε με την υπ' αριθμ./2019 επιστολή συνημμένα: 1) την υπ' αριθμ. σύμβαση ημερ. 06/12/2012 μεταξύ της και της, 2) πρωτόκολλο παραλαβής υπογεγραμμένο από τη νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρείας[...] Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2019 επιστολή της ελεγχόμενης τα άνωθεν παραδοτέα υλικά αφορούν τον εμπλουτισμό της τεχνογνωσίας που είχε ήδη η στην υλοποίηση πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων (ΕΣΠΑ) για το Υπουργείο Ανάπτυξης, με την τεχνογνωσία αντίστοιχων πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων σε περιφερειακό επίπεδο από ενδιαμέσους φορείς διαχείρισης, ώστε να επιτείνει το πελατολόγιό της αλλά και προετοιμαστεί καλύτερα για τον επικείμενο διεθνή διαγωνισμό για το επόμενο κοινοτικό πλαίσιο στήριξης. Τελικώς, ο εν λόγω Ανοικτός Διαγωνισμός προκηρύχθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών και κατακυρώθηκε το 2016 στην

Τα εν λόγω προσκομισθέντα παραδοτέα αφορούν εγχειρίδια στα οποία περιγράφονται λειτουργικές προδιαγραφές - τεχνικός σχεδιασμός, δομικά στοιχεία ενός πληροφοριακού συστήματος καθώς επίσης και ένα αναλυτικό εγχειρίδιο με οδηγίες χρήσης. Ωστόσο, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχουν παρασχεθεί οι συναλλαγές αυτές και έχουν εφαρμοστεί τα συγκεκριμένα πληροφοριακά συστήματα, ως περιγράφονται άνωθεν».

Προς αντίκρουση του παραπάνω ισχυρισμού της φορολογικής αρχής περί μη πραγματοποίησης των συναλλαγών της υπ' αριθμ./2012 σύμβασης μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας, εμμένουμε στη θέση μας ότι τούτο είναι αδιαμφισβήτητο, δεδομένου ότι προσκομίσαμε στο ΚΕΜΕΕΠ τη σύμβαση και τα παραδοτέα αυτής.

Προς αντίκρουση του ισχυρισμούς της ίδιας περί μη προσκόμισης ικανών αποδεικτικών στοιχείων για την χρήση κι εφαρμογή ως προς τη χρήση κι εφαρμογή των ως άνω πληροφοριακών συστημάτων, επισημαίνεται ότι στόχος της προμήθειας εκ μέρους μας των ως άνω συστημάτων ήταν:

-Η ανάπτυξη ευρύτερης τεχνογνωσίας σε σχέση με τις ανάγκες κάθετης (δηλ. εντός Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Επενδύσεων - ΕΣΠΑ) και εξωτερικής διαλειτουργικότητας (δηλ. με Τρίτους Φορείς) μεταξύ του ΟΠΣ (ήτοι Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος)-ΕΣΠΑ και των λοιπών Φορέων. Υπενθυμίζεται ότι η Εταιρεία μας, έχοντας σχεδιάσει & αναπτύξει/επικαιροποιήσει το Σύστημα ΟΠΣ του Κεντρικού Φορέα Διαχείρισης και Παρακολούθησης των έργων που χρηματοδοτούνται από το σύνολο των Ευρωπαϊκών Πλαισίων Στήριξης που έχουν προηγηθεί (π.χ. Γ ΚΠΣ, ΕΣΠΑ, κλπ.), και σε αναμονή του Νέου Δημόσιου Διαγωνισμού που θα δημοπρατούσε την επικαιροποίηση του Συστήματος ΟΠΣ προκειμένου να καλύψει τις ανάγκες του επερχόμενου Προγράμματος ΕΣΠΑ (2014- 2020), δια της υπόψη σύμβασης προτίθετο να ενισχύσει την ετοιμότητά της και την τεχνογνωσία στα ακόλουθα επιμέρους (ενδεικτικά) στοιχεία:

-Η Εμβάθυνση & διεύρυνση της γνώσης στο είδος της πληροφορίας των διαφόρων οντοτήτων (π.χ. Πράξεις που αφορούν σε Δημόσιες Συμβάσεις, Πράξεις που αφορούν Ενισχύσεις, παραστατικά, ΕΦΔ, παραστατικά δικαιούχων, δελτία παρακολούθησης, κλπ.)που χειρίζονται οι Ενδιάμεσοι Φορείς Διαχείρισης και ειδικότερα οι φορείς που σχετίζονται με την Έρευνα και την Τεχνολογία, βλ. Γενική Γραμματεία Έρευνας & Τεχνολογίας και Ειδική Υπηρεσία Διαχείρισης & Εφαρμογής των δράσεων στους τομείς της Έρευνας, Τεχνολογικής Ανάπτυξης και Καινοτομίας (ΕΥΔΕ ΕΤΑΚ)

-Η Επιβεβαίωση- επικαιροποίηση της ύπαρξης κοινών κωδικοποιήσεων Πράξεων, Έργων, κλπ. μεταξύ του κύριου Συστήματος ΟΠΣ και των διαλειτουργούντων Συστημάτων

-Η Διεύρυνση των πληροφοριών που απαιτούνται για την ανάπτυξη του Συστήματος Επιχειρηματικής Ευφυΐας του Κεντρικού Συστήματος ΟΠΣ με πληροφορίες που λαμβάνονται από τα διαλειτουργούντα Συστήματα

-Ο Επανακαθορισμός των πληροφοριών που τα διαλειτουργούντα Συστήματα «απαιτούν-αναμένουν» από το Κεντρικό Σύστημα ΟΠΣ προκειμένου να παρακολουθούν & επαληθεύουν την πορεία των αιτημάτων/ δράσεων/ προκλήσεων/ προτάσεων, κλπ.

-Η Μελέτη διαφορετικών τεχνικών αρχιτεκτονικών και εργαλείων (π.χ. χρήση τεχνολογιών Microsoft, κλπ.) για την τυχόν χρήση αυτών στο επικείμενο (προς Προκήρυξη) Κεντρικό Σύστημα ΟΠΣ ή/και στην τυχόν ανάγκη προσαρμογής των τεχνικών αρχιτεκτονικών για τη βέλτιστη λειτουργία της διαλειτουργικότητας

Συμπερασματικά η απόκτηση της τεχνογνωσίας στα επιμέρους συστήματα παρακολούθησης χρηματοδοτικών μηχανισμών Τρίτων Φορέων Διαχείρισης και ο τρόπος που εκείνα παρακολουθούν την ένταξη την υλοποίηση και την λογιστική αποτύπωση των δεδομένων των έργων που συγχρηματοδοτούνται από ένα ή περισσότερα ταμεία (χρηματοδοτικά μέσα), αποτελούσε στοιχείο βελτίωσης της οίκοθεν τεχνογνωσίας και συνεπακόλουθα της επαύξησης της ανταγωνιστικότητας της Εταιρείας μας. Με δεδομένο δε ότι οι Τρίτοι Φορείς ήταν κατά το πλείστο Δημόσιοι Φορείς, με συνέπεια να κατέχουν δικά τους Συστήματα Πληροφορικής τα οποία αναπτύχθηκαν σύμφωνα με τις ανάγκες τους, η οποιαδήποτε άντληση γνώσης δεν μπορούσε να προέλθει με άλλο τρόπο παρά μόνο με εταιρείες που είχαν εμπλακεί στα σχετικά έργα, όπως η, η οποία είχε εκπονήσει τα υπόψη πληροφοριακά συστήματα που προμηθευτήκαμε.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι οι συναλλαγές μας με την εταιρείαήταν πραγματικές προκύπτει από τα κατωτέρω:

Η εταιρείαήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο

Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρείαπραγματοποίησε έναρξη εργασιών την 23.6.2011 με έδρα την και έλαβε Α.Φ.Μ. Την ίδια ημέρα καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (ΦΕΚ Α.Ε. - Ε.Π.Ε. /2011). Αντικείμενο εργασιών της υπήρξαν οι υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού. Κατά συνέπεια, η εκδότρια εταιρεία δεν μπορεί να θεωρηθεί πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο.

Η εταιρείαήταν πρόσωπο συναλλακτικώς υπαρκτό

Η ως άνω εταιρεία είναι πρόσωπο συναλλακτικώς υπαρκτό, καθόσον κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία κατά τις χρήσεις αυτές είχε προβεί σε αγορές εμπορευμάτων, στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας της. Τέλος, κατά την ίδια χρήση, η εταιρεία υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ενώ, όπως προκύπτει από την Ανακοίνωση, η οποία αναρτήθηκε στο διαδικτυακό τόπο του ΓΕΜΗ και την οποία έχει στη διάθεσή της η υπηρεσία σας, η ίδια εταιρεία προέβη την 8.6.2012 σε τροποποίηση του καταστατικού της.

Γ. Οι συναλλαγές μας με την εταιρεία «.....» (πρώην «.....») κατά τη διαχειριστική περίοδο 2014

Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2014 συνεργαστήκαμε με την εταιρεία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» (πρώην «.....»), στην οποία αναθέσαμε μέρος των εργασιών υπό-έργου του προγράμματος e-parliament και συγκεκριμένα αυτό που αφορά την ανάλυση και μοντελοποίηση επιχειρηματικών διαδικασιών στο πλαίσιο του συστήματος της ροής εργασιών (workflow) των τροποποιήσεων νομοθεσίας για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

Όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας μας σε χρέωση α) του λογαριασμού 61.00.13.0000 «Αμοιβές και έξοδα συμβούλων χωρίς παρακράτηση» (καθαρή αξία ποσού 420.000,00 ευρώ) και 54.00.290.000 «Φ.Π.Α. εξόδων δαπανών» (ποσό 96.600,00 ευρώ), εξοφλήθηκαν δε με μεταφορές σε τραπεζικό λογαριασμό που μας υπέδειξε η εταιρεία με δικαιούχο την ίδια. Τέλος, συμπεριλήφθηκαν στις καταστάσεις συμφωνητικών που καταθέσαμε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών κατά τη χρήση 2014.

Όσον αφορά τις συναλλαγές μας με την παραπάνω εταιρεία κατά το έτος 2014 παραθέτουμε προς αντίκρουση αποσπάσματα του υπ' αριθ. /2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου:

α.«Η (πρώην) ήταν ενεργή κατά τα έτη 2011 - 2014 και απασχολούσε προσωπικό. Ωστόσο, την κρινόμενη χρήση 2014 απασχολούσε 7 υπαλλήλους γραφείου, 1 μηχανικό και 2 βοηθούς λογιστών».

Κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής η ανωτέρω διαπίστωση συνηγορεί υπέρ της εικονικότητας των συναλλαγών της εταιρείας μας με την εταιρεία Ωστόσο, η εν λόγω διαπίστωση της δήθεν εθνικότητας δεν συνοδεύεται από επαρκή αιτιολογία.

Εξάλλου, όπως επανειλημμένως έχουμε αναφέρει και ανωτέρω, σχετικά με τις εταιρείες και, η φύση των υπηρεσιών που μας παρείχε και η εταιρεία (ανάπτυξη εφαρμογών πληροφορικής) δεν προϋποθέτει την απασχόληση πολυάριθμου προσωπικού, ούτε τη διατήρηση συγκεκριμένης και άρτια εξοπλισμένης επαγγελματικής εγκατάστασης, καθόσον είναι δυνατή η εργασία των προγραμματιστών σε οποιοδήποτε σημείο και αν βρίσκονται, αρκεί να τους παρέχεται πρόσβαση σε ηλεκτρονικό υπολογιστή. Σε κάθε περίπτωση, η εταιρεία μας ούτε μπορούσε, ούτε, όμως, είχε λόγο να ελέγξει τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολεί η εταιρεία

β.«Νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας ήταν ο κ. με Α.Φ.Μ. φέρεται ένα από τα βασικά μέλη της συγκεκριμένης ομάδας ατόμων δράσης... Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών η δήλωσε τη λήψη φορολογικών στοιχείων από ανύπαρκτες - αφανείς εταιρείες της ομάδας του για τις χρήσεις 2012,2013 και 2014»

Και αυτή η κρίση του ελέγχου είναι αυθαίρετη και αποσκοπεί στη δημιουργία αρνητικών εντυπώσεων σε βάρος της εταιρείας μας. Καταρχάς η εταιρεία μας εκπροσωπείται νομίμως και δεν έχει καμία σχέση με εξαφάνιση των οποιωνδήποτε φυσικών προσώπων και με ανύπαρκτες - αφανείς εταιρείες. Αυτό από μόνο του καταρρίπτει κάθε υπόνοια που εσκεμμένα αφήνει η φορολογική αρχή για δήθεν συμμετοχή μας σε κύκλωμα διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, η γενική αναφορά σε εξαφανισμένα φυσικά πρόσωπα, τα οποία ανήκαν σε ένα ευρύτερο κύκλωμα αφανών εταιρειών, μεταξύ των οποίων δήθεν περιλαμβάνεται και η εταιρεία καθώς και ο ισχυρισμός ότι η εν λόγω εταιρεία συναλλασσόταν με ανύπαρκτες ~ αφανείς εταιρείες δεν μπορεί να οδηγήσει σε ασφαλές συμπέρασμα περί εικονικότητας των συναλλαγών της με την εταιρεία μας, ιδίως από τη στιγμή που η εταιρεία μας ουδόλως συνδεόταν με τις εταιρείες αυτές για συναλλαγές της.

γ.«...δεν προσκομίσατε στον έλεγχο ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχουν παρασχεθεί οι συναλλαγές και οι ανωτέρω περιγραφόμενες εφαρμογές και μελέτες έχουν χρησιμοποιηθεί από εσάς και ότι έχουν παραδοθεί στο | »

Ωστόσο, η παραπάνω κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Όπως εκθέσαμε και ανωτέρω, κατά το έτος 2014 αναθέσαμε στην εταιρεία την παροχή τεχνολογικών υπηρεσιών για έργο που αφορούσε το Προς απόδειξη αυτού, θέσαμε υπόψη της υπηρεσίας σας τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία με το υπ' αριθ. υπόμνημα:

1. Την υπ' αριθ.(και) με ημερομηνία 20.5.2014 σύμβαση μεταξύ της εταιρείας μας και της εταιρείας στην αγγλική γλώσσα για την παροχή τεχνολογικών υπηρεσιών για το

2. Πρωτόκολλο παραλαβής υπογεγραμμένο στις 17.6.2014 από το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας (πρώην) για τα παραδοτέα της προαναφερθείσας σύμβασης και ειδικότερα παραδοτέα έργου « ».

Με το υπ' αριθ./2019 υπόμνημα μας υποστηρίξαμε ότι τα ανωτέρω παραδοτέα αφορούν την στο πλαίσιο υλοποίησης του συστήματος ροής εργασιών των τροποποιήσεων νομοθεσίας για το Συνεπώς, πρόκειται για έργο η πραγματοποίηση και η

Λειτουργία του οποίου ουδόλως μπορεί να αμφισβητηθεί.

Επίσης, δια του από 6.11.2019 υπομνήματος θέσαμε υπόψη της ελεγκτικής αρχής και το πρωτόκολλο παραλαβής μέρους του έργου του (αγγλικό κείμενο / ελληνική μετάφραση) από το οποίο προκύπτει η ανάθεση και η εκτιμώμενη ημερομηνία παράδοσής του. Ωστόσο, η φορολογική αρχή, εμμένοντας στη θέση της περί εικονικότητας των συναλλαγών μας με την εταιρεία (πρώην)

υποστήριξε τα εξής:

«Η ελεγχόμενη αναφορικά με την προμηθεύτρια εταιρεία με το υπ' αριθμ. /2019 έγγραφό της ως απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου επιπροσθέτως συνημμένα το πρωτόκολλο παραλαβής (με ημερ. Αιτήματος 30/11/2015) μέρος του έργου του (αγγλικό κείμενο και ελληνική μετάφραση). Το συγκεκριμένο πρωτόκολλο παραλαβής δεν αποτελεί ικανό αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχουν παρασχεθεί οι συναλλαγές διότι: α) σύμφωνα με το άνωθεν πρωτόκολλο παραλαβής από το με προγραμματισμένη ημερομηνία έναρξης και παράδοσης του έργου ορίζεται η 23/12/2015 και ημερ. Αποδοχής που υπογράφει ο υπεύθυνος (.....) και ο ανάδοχος (.....) του έργου στις 5.1.2016 από την πλευρά του , ενώ στο Πρωτόκολλο παραλαβής (ου αναλυτικά περιγράφεται στην ενότητα 5.2.2.) της εταιρείας (πρώην), είναι υπογεγραμμένο στις 17.6.2014. Επιπλέον, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2019 επιστολή της ελεγχόμενης «το συγκεκριμένο έργο της Σύμβασης αφορά την ανάθεση στην , τον Ιανουάριο του 2014, μέρους των εργασιών υπό - έργου του προγράμματος , τα οποία επισυναπτόμενα παραδοτέα έγιναν αποδεκτά και το έργο ολοκληρώθηκε στις 31.7.2014, ήτοι 17 μήνες προγενέστερα από την ως άνωθεν ημερομηνία του πρωτοκόλλου παραλαβής από το (23.12.2015), b) σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /2019 επιστολή της ελεγχόμενης αναφορικά με την υπ' αριθμ. μεταξύ της ίδιας και της εταιρείας για το έργο που αφορά του , επισημαίνει ότι «...η εταιρεία μας έχει ετήσια έσοδα 15 εκ δεδομένου ότι έχει αναλάβει το υπόψη έργο ως μέλος ένωσης εταιρειών που αποτελείται από την εταιρεία μας και την εταιρεία». Ωστόσο το προαναφερθέν πρωτόκολλο παραλαβής από το ως ανάδοχο του έργου αναφέρει μόνο την εταιρεία και όχι την υποκατάστημα αλλοδαπής, c) δεν προσδιορίστηκε από την ελεγχόμενη το συγκεκριμένο όφελος/έσοδα που είχε από την εν λόγω παροχή υπηρεσιών.

Προς αντίκρουση των ισχυρισμών της ελεγκτικής αρχής σημειώνουμε ότι το πρωτόκολλο παραλαβής μέρους του έργου (υποέργου) της Συμφωνίας - Πλαισίου του

(από το οποίο προκύπτει η ανάθεση και η ημερομηνία παράδοσης και παραλαβής του την 07/01/2016) υποβλήθηκε στο ΚΕΜΕΕΠ, προκειμένου να δοθεί απόδειξη της εκτέλεσής του και παράδοσης του υπόψη μέρους του έργου στο

..... . Ωστόσο, λόγω της παρόδου μακρού χρόνου, δυστυχώς δεν είναι δυνατή η ανεύρεση στα αρχεία μας του πρωτοκόλλου παραλαβής ολόκληρου του συγκεκριμένου υποέργου, στο πλαίσιο του οποίου είχαμε συνεργαστεί με την εταιρεία , είναι όμως αδιαμφισβήτητο ότι το υπόψη έργο ανατέθηκε και εκτελέσθηκε επί σειρά ετών από την Εταιρεία μας, η οποία είχε αναλάβει το Έργο ως Ένωση Εταιρειών (Consortium) με την εταιρεία Προς απόδειξη τούτου, ιδετε στη σελ.1, 1° πίνακα του ως άνω Πρωτοκόλλου: «Αρμόδιος για την υλοποίηση της επιμέρους εργασίας:». Επισημαίνεται ότι το ελληνικό υποκατάστημα της Εταιρείας μας, το οποίο δεν έχει νομική προσωπικότητα, αλλά αποτελεί την μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής (με έδρα το) στην Ελλάδα, έχει υποβοηθήσει την εταιρεία στην εκτέλεση του ως άνω Έργου, όπως άλλωστε ενεργεί σε πολλά έργα της Εταιρείας μας στην αλλοδαπή.

Ειδικότερα, το ελληνικό υποκατάστημα συνεισέφερε στην εκτέλεσή του υπόψη έργου αναλαμβάνοντας το έτος 2014 τη σχετική δαπάνη για τις υπηρεσίες που αναλώθηκαν από

δικούς του πόρους, καθώς και για την υπερβολή εταιρεία που χρησιμοποίησε για το έργο, τιμολογώντας την εταιρεία ποσό περί τις 4.000 ευρώ το έτος 2014 και στη συνέχεια τιμολόγησε το σχετικό κόστος σταδιακά κατά τα έτη 2015 και 2016 - ήτοι τιμολόγησε 95.000 ευρώ το έτος 2015 και 409.000 ευρώ το έτος 2016.

Ειδικότερα, σχετικά με το όφελος που η Εταιρεία μας είχε από την εν λόγω παροχή των υπηρεσιών, υποβάλλουμε κατωτέρω (ίδτε Πίνακα 1) το συνολικό έσοδο της από τη Συμφωνία Πλαίσιο του

- και τις Ειδικές Συμβάσεις των επιμέρους υποέργων, που εντάσσονται σε αυτήν - για τα έτη 2013, 2014, 2015):

δ. Η εταιρεία ήταν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό

Συστάθηκε την 3.10.2002 με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» (υπ' αριθ. /2002 ΦΕΚ Τεύχος ΑΕ - ΕΠΕ), με έδρα το Δήμο του Νομού και σκοπό την παροχή συμβουλών και υπηρεσιών που αφορούν τον επιχειρησιακό σχεδιασμό και συμβουλών και υπηρεσιών αναπτυξιακού χαρακτήρα (περιφερειακή ανάπτυξη, κλαδικές μελέτες, στρατηγικός σχεδιασμός για δημόσιους οργανισμούς κ.λπ.). Το 2007 μετονομάστηκε σε «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» (υπ' αριθ. /2007 ΦΕΚ Τεύχος Α.Ε. - ΕΠΕ). Την 18.8.2014 μετονομάστηκε σε «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» (υπ' αριθ. /2014 ΦΕΚ Τεύχος Α.Ε. - ΕΠΕ). Εξυπακούεται πως κατά το χρόνο σύστασής της πραγματοποίησε έναρξη εργασιών και τηρούσε τα προβλεπόμενα από το νόμο βιβλία και στοιχεία, ενώ εκπροσωπούσαν νομίμως από το Δ.Σ. τουλάχιστον έως την 24.8.2015, οπότε τέθηκε σε εκκαθάριση, όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. /2015 ανακοίνωση, αναρτηθείσα στο διαδικτυακό τόπο του ΓΕΜΗ. Μέχρι το χρόνο εκείνο δημοσίευε τόσο στο ΦΕΚ όσο και στο διαδικτυακό τόπο του ΓΕΜΗ τους ισολογισμούς και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ανά χρήση, ενώ ελεγχόταν από διορισμένους ορκωτούς ελεγκτές.

ε. Η εταιρεία ήταν πρόσωπο συναλλακτικώς υπαρκτό

Η εταιρεία έχει διανύσει μακρόχρονη πορεία μεγαλύτερη των 15 ετών στην ελληνική αγορά συμβουλών και σήμερα αποτελεί μια από τις περισσότερες αναγνωρίσιμες εταιρείες στο χώρο της, με συνεργασίες με ιδιωτικές επιχειρήσεις αλλά και με τον δημόσιο τομέα. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι:

- Το 2012 εγκρίθηκε με απόφαση δαπάνη προς την για την ολοκλήρωση του τελικού παραδοτέου με την οριστική παραλαβή της απόφασης ένταξης στο επιχειρησιακό πρόγραμμα «.....».
- Το 2013 εντάχθηκε στον κατάλογο προμηθευτών και παροχών του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος, όπου καταχωρίζονται τα δεδομένα που αφορούν στα επιχειρησιακά προγράμματα που προσδιορίζονται στο πλαίσιο του ΕΣΠΑ.
- Κατά τα έτη αυτά εκπόνησε μελέτη σχετικά με τα επίπεδα δραστηριότητας του κλάδου των ιδιωτικών υπηρεσιών υγείας
- Το 2014 πραγματοποίησε αξιολόγηση των Οργανισμών διαφόρων Πανεπιστημίων και ΤΕΙ της χώρας

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω η εκδότρια εταιρεία, όχι μόνο δεν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, αλλά ανέπτυξε κατά τα ελεγχόμενα έτη συναλλακτική δραστηριότητα παρέχοντας ομοειδείς υπηρεσίες τόσο προς σε ιδιωτικούς φορείς αλλά και σε φορείς του Δημοσίου.

Συμπέρασμα: Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε η εταιρεία μας από τις εταιρείες,και δεν ήταν εικονικά, καθόσον οι συναλλαγές τις οποίες αφορούν διενεργήθηκαν πραγματικά. Εξάλλου, όπως αναλύθηκε εκτενώς, οι ως άνω εταιρείες είναι πρόσωπα φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά και για το λόγο αυτό, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Κατά συνέπεια, οι

προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν λόγω πλημμελούς αιτιολογίας και εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών από την ίδια αρχή.

2ος Λόγος: Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται σε βάρος μας παράβαση λήψης εικονικών, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

3ος Λόγος: Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς τον εκδότη, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσιαστικά εσφαλμένες καθόσον η εταιρεία μας υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

4ος Λόγος: Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά τιμολόγια, καθόσον η εταιρεία μας ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

5ος Λόγος: Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η εταιρεία δικαιούται την έκπτωση του ΦΠΑ των τιμολογίων από το φόρο εκρών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

6ος Λόγος: Εσφαλμένος υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 για τη χρήση 2012,καθόσον χρησιμοποιήθηκε συντελεστής 40% αντί του ορθού 10%,παρότι η λήψη των επίμαχων τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους.

.....

Στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιορίστηκε σε βάρος της εταιρείας μας πρόστιμο λόγω της λήψης 14 δήθεν εικονικών τιμολογίων εκδόσεως των εταιρειών «.....» και «.....» κατά τη χρήση 2012. Συγκεκριμένα, επί συνολικής καθαρής αξίας των επίμαχων τιμολογίων 1.226.000,00 ευρώ εφαρμόστηκε συντελεστής 40% και υπολογίστηκε το πρόστιμο στο συνολικό ποσό των 490.400,00 ευρώ. Ωστόσο, ο παραπάνω προσδιορισμός του προστίμου δεν είναι ορθός. Όπως έγινε ήδη δεκτό από τον έλεγχο κατά τη σύνταξη του από 16.10.2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου για τη χρήση 2012 και αναγράφεται στο σώμα της αντίστοιχης, προηγηθείσας υπ' αριθμ./...../2019 πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του αρ. 7 του Ν. 4337/2015, η λήψη των επίμαχων τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Επομένως, έπρεπε να εφαρμοστεί ο συντελεστής 10% της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 αντί για τον συντελεστή 40% της περίπτωσης β' του ίδιου άρθρου.

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. Η προσφεύγουσα δια του πληρεξουσίου εκπροσώπου της, έκανε 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 και στο παρελθόν, γεγονός που αποδεικνύει ότι ήταν συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα και 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 το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/20-7-2020 Υπόμνημα, με το οποίο προσκομίζει στοιχεία δημοσιότητας για τις εταιρείες & 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 ΚΕΜΜΕΠ 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 εμπειριστωμένα 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 αξιολογίων 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 αδιαμφισβητήτου 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 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 ενώπιόν 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, έκρινε, επί της απόφασης 1936/2016 Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, 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 παρατιθεμένων 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 εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, είχε λάβει ΑΦΜ, διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση σε συγκεκριμένη διεύθυνση και τηρούσε βιβλία και στοιχεία".

5. Επειδή, με την κρινομένη 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 πλημμελής 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 κρινομένους 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 πραγματοποιήσεως 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 πραγματοποιήσεως 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 απορρίφθηκε η αναίρεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά της υπ' αριθμ. 832/2016 Απόφασης του ΔΕΦΑΘ με την οποία κρίθηκε 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 δικογραφίας 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. 4751/2019 και 4752/2019 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 εκδότης 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 εκδότης 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 στοιχείες 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 τόσο 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 οικογραφίας 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 τις με ημερομηνία 25/11/2019 τις εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ & ΚΦΑΣ, του ΚΕΜΕΕΠ που αφορούν αντίστοιχα τις χρήσεις 2012 & 2013 και το φορολογικό έτος 2014, 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 2012 & 2013 φέρεται λήπτρια εικονικών τιμολογίων, ως αναλύονται κάτωθι ανά προμηθευτή:

A. Προμηθευτής/ΑΦΜ:.....

Η προμηθεύτρια εταιρία με ΑΦΜ: εξέδωσε για την διαχειριστική περίοδο 2012, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 410.000 € πλέον ΦΠΑ.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Αστυνομίας **κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους** (φύλλο 114^ο), και η εκδότρια εταιρία κατά τις χρήσεις 2011- 2015 ως ανύπαρκτη-αφανής (φύλλο 18^ο) για τους εξής λόγους:

- Η προμηθεύτρια εταιρία έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών

ΙΚΑ/ΕΤΕΑΜ ωστόσο την ελεγχόμενη χρήση 2012 δεν απασχόλησε προσωπικό (φύλλο 18^ο).

- Δεν υφίσταται λειτουργική εγκατάσταση.
- Δεν έχει δηλώσει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για την χρήση 2012.
- Εντοπίζονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των αξιών 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» (φύλλο 44ο της έκθεσης Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας).
- Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας (κος/ΑΦΜ) δεν διέμενε στην δ/ση κατοικίας του, φέρεται μέλος της συγκεκριμένης ομάδας ατόμων δράσης (ως αναφέρεται στην έκθεση φύλλο 1^ο).
- 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 (φύλλο 114^ο).
- Στα φύλλα 114^ο έως και 115^ο της έκθεσης 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». Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι η στις 23/02/2012 και ώρα 11:27:12 μετέφερε μέσω εμβάσματος ποσό 53.000€ για την πληρωμή του εικονικού φορολογικού στοιχείου που έλαβε από τη και την ίδια μέρα και ώρα 12:31:09 βγήκαν 53.000,00 ευρώ από το τραπεζικό σύστημα μέσω διαδοχικών μεταφορών σε τραπεζικούς λογαριασμούς των λοιπών εμπλεκόμενων ανύπαρκτων – αφανών εταιριών και έπειτα το ποσό αντλήθηκε μέσω αναλήψεων των 2.000 από ΑΤΜ. Αντίστοιχη με την προαναφερθείσα περίπτωση, ήταν η πορεία του χρήματος και στις υπόλοιπες πληρωμές της «.....» προς την «.....». Άμεσα από την πίστωση των κεφαλαίων στο λογαριασμό της «.....», αυτά διανέμονταν σε λογαριασμούς άλλων ανύπαρκτων - αφανών εταιρειών και εν τέλει αντλούνταν στο σύνολο από αυτούς, μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ».

Β. Προμηθευτής/ΑΦΜ:.....

1.Για την διαχειριστική περίοδο 2012, εξέδωσε τα κάτωθι δέκα (10) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 861.000 € πλέον ΦΠΑ 198.030,00 ευρώ .

2.Για την διαχειριστική περίοδο 2013, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 325.000 € πλέον ΦΠΑ 74.750,00 ευρώ

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας **κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους** (φύλλο 115^ο), και η εκδότρια εταιρία κατά τις χρήσεις 2011- 2015 ως ανύπαρκτη-αφανής (φύλλο 26^ο) για τους εξής λόγους:

- Η προμηθεύτρια εταιρίαδεν έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών ΙΚΑ/ΕΤΕΑΜ και ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό (φύλλο 14^ο)
- 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 αξιών 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 αξιών που προκύπτουν από τις δηλώσεις τρίτων» (φύλλο 26^ο της έκθεσης Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας).
- 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 φύλλο 1^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 εταιριών, ωστόσο αποτέλεσαν το προσχηματικό πλαίσιο της επαγγελματικής συνεργασίας για την διακίνηση των φορολογικών στοιχείων (φύλλο 115^ο).
- Στα φύλλα 116^ο έως και 119^ο της έκθεσης 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» Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι στις 05/09/2012 και ώρα 11:27:45 μετέφερε μέσω εμβάσματος ποσό 147.000€ για την πληρωμή του εικονικού φορολογικού στοιχείου που έλαβε από τη και στις 7/09/2012 και ώρα 10:12:58 βγήκαν 146.900,00 ευρώ από το τραπεζικό σύστημα μέσω διαδοχικών μεταφορών, ήτοι ακολούθησαν 81 διαδοχικές τραπεζικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς των λοιπών εμπλεκόμενων ανύπαρκτων – αφανών εταιριών και έπειτα το ποσό αντλήθηκε μέσω 84 διαδοχικών αναλήψεων των 2.000 από ATM.

Γ. Προμηθευτής (πρώην) /ΑΦΜ

Η προμηθευτρια εταιρία, ήτοι (πρώην) με ΑΦΜ: εξέδωσε για το φορολογικό έτος **2014**, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 420.000,00 € πλέον ΦΠΑ.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας **κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους** (φύλλο 166^ο), για τους εξής λόγους:

- Η (πρώην) ήταν ενεργή κατά τα έτη 2011-2014 και απασχολούσε προσωπικό. Νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας είναι ο με ΑΦΜ φέρεται 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.
- Στα φύλλα 152^ο έως και 159^ο της από 10/12/2018 έκθεσης 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 ATM, είτε μέσω Web-Banking ως επιμέρους εμβάσματα μεταφέρονταν σε λογαριασμούς άλλων ανύπαρκτων-αφανών εταιριών και εν συνεχεία αντλούνταν από αυτούς μέσω αναλήψεων από ATM» (φύλλο 159^ο). Η (πρώην) 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 (πρώην) 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 επιχείρησής σας προς την (πρώην), 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, είτε αντλούνταν από αυτούς μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ, είτε εκ νέου κατανέμονταν σε άλλους λογαριασμούς αφανών εταιρειών από τους οποίους γινόταν ανάληψη τους από ΑΤΜ»(φύλλο 166)^ο Στο φύλλο 3^ο της έκθεσης της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας αναφέρεται ότι βρέθηκαν έγγραφα της εταιρίας στο κρησφύγετο του κου στο

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

Από τον επανέλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω ανά εκδότη τιμολογίων:

1. Εκδότης

Η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρία με ΑΦΜ: για την διαχειριστική περίοδο 2012, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ) συνολικής αξίας 410.000 € πλέον ΦΠΑ ως κάτωθι πίνακα:

Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συν. Αξία	Περιγραφή Υπηρεσίας
	10/02/2012	100.000,00	23.000,00	123.000,00	Μελέτη για εφαρμογή λογισμικού σε πρότυπα ελληνικά. Εκτέλεση έργου που συνίσταται στην ανάπτυξη λογισμικού για εφαρμογές που έχει
	16/02/2012	100.000,00	23.000,00	123.000,00	
	24/04/2012	110.000,00	25.300,00	135.300,00	Ανάπτυξη λογισμικού για εφαρμογές που έχει αναλύσει και σχεδιάσει η
	10/05/2012	100.000,00	23.000,00	123.000,00	Ανάπτυξη λογισμικού για εφαρμογές που έχει αναλύσει και σχεδιάσει η
Σύνολα Χρήσης 2012		410.000,00	94.300,00	504.300,00	

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία σε χρέωση α) του λογαριασμού 61.98.02.0000 «Λοιπές Αμοιβές Τρίτων» με το ποσό της καθαρής αξίας των εν λόγω στοιχείων, ήτοι ποσό 310.000,00€, στο λογ. 61.00.130.000 «Αμοιβές Συβ. Χωρίς Παρακράτηση ποσό 100.000,00 € και β) του λογαριασμού 54.00.290.000 «ΦΠΑ εξόδων Δαπανών» με το ποσό του αναλογούντος Φ.Π.Α. ήτοι ποσό 94.300,00€.

Όπως προκύπτει, η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό με πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0000 «.....». Για τις ανωτέρω συναλλαγές όπως αναφέρεται και στην από 10/12/2018 έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά (συμβάσεις έργου) στις 20/01/2012 και 02/04/2012 για την παροχή υπηρεσιών από την προς την εταιρία Τα εν λόγω συμφωνητικά έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών. Ωστόσο ως αναφέρεται και στην έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας τα εν λόγω συμφωνητικά καθίστανται το προσχηματικό πλαίσιο επαγγελματικής συνεργασίας υπό το οποίο κινήθηκαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Σε συνέχεια της υπ' αριθ./2019 πρόσκλησης του ελέγχου, η προσφεύγουσα, προσκόμισε με την υπ' αριθ./2019 επιστολή συνημμένα: την υπ' αριθ. σύμβαση

..... ημερ. 20/01/2012 με τον υπ αρ. παραγγελίας Νο1 και Νο2 ημερ. 02/04/2012 μεταξύ της και της με αντικείμενο την ανάπτυξη λογισμικού και εφαρμογές που έχει αναλύσει και σχεδιάσει η και ειδικότερα προγραμματισμό σε πλατφόρμας για εξατομικεύσεις σε που θα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες έργων του Ελληνικού Δημοσίου και ειδικότερα στο πλαίσιο χρηματοδοτούμενων έργων από το ΕΣΠΑ με συναφές περιβάλλον ανάπτυξης για διάστημα 40 και 42 ανθρωπομηνών αντίστοιχα.

1. Υπογεγραμμένο πρωτόκολλο ποιοτικής και ποσοτικής παραλαβής του έργου από την επιχειρησιακή μονάδα Διοίκησης και Οικονομικής Διαχείρισης τομέας Προμηθειών και Συμβάσεων της εταιρίας (που παρέδωσε η) βάση της υπ' αρ. σύμβασης για το έργο «.....»
2. Υπογεγραμμένο πρωτόκολλο παραλαβής Νο1 για το έργο παραγγελίας Νο1 της σύμβασης από τον εκπρόσωπο της εταιρίας κο που αφορά τον προγραμματισμό σε πλατφόρμα και ειδικότερα σε με επισυναπτόμενο το εκπαιδευτικό υλικό διαχειριστών ολοκληρωμένου σε πλατφόρμα προγραμματισμού
3. Υπογεγραμμένο πρωτόκολλο παραλαβής Νο2 για το έργο παραγγελίας Νο2 της σύμβασης από τον εκπρόσωπο της εταιρίας κο που αφορά τον προγραμματισμό σε πλατφόρμα και ειδικότερα σε, με επισυναπτόμενο το κατάλογο λειτουργιών

Σύμφωνα με την υπ' αριθ./2019 επιστολή της ελεγχόμενης η παραγγελία Νο 1 και Νο 2 της σύμβασης αφορούσε την ανάπτυξη λογισμικού για το

Το αντικείμενο του έργου στην υπογεγραμμένη σύμβαση με Νο1 και Νο2, αφορά το προγραμματισμό σε πλατφόρμα για εξατομικεύσεις σε για τις ανάγκες έργων του Ελληνικού Δημοσίου και ειδικότερα στο πλαίσιο χρηματοδοτούμενων έργων από το ΕΣΠΑ. Τα αντίστοιχα πρωτόκολλα παραλαβής που προσκομίστηκαν μνημονεύουν ότι η πλατφόρμα προγραμματισμού αφορά έργο για την ανάπτυξη του λογισμικού (που χρησιμοποιείται από το Υπουργείο Οικονομικών) με επισυναπτόμενα τα εγχειρίδια εκπαιδευτικού υλικού και τον κατάλογο Λειτουργιών

Επιπλέον προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη η υπ' αρ. σύμβαση υπογεγραμμένη από την ένωση αναδόχων εταιριών (έχει απορροφηθεί από την για το έργο «.....», και οι αντίστοιχες 5 μεταγενέστερες τροποποιήσεις αυτής. Στην εν λόγω σύμβαση αναφέρονται οι όροι σύμβασης, η αναλυτική περιγραφή του έργου το χρονοδιάγραμμα και η κατάσταση του κόστους. Επισημαίνεται ότι στους όρους της σύμβασης στη σελ. 30 ρητά αναφέρεται ότι: "Απαγορεύεται στον Ανάδοχο να αναθέτει σε τρίτους οποιεσδήποτε υπευθυνότητες και ευθύνες, που απορρέουν για αυτό από την παρούσα".

Ο επανέλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, όπως συμβάσεις, πρωτόκολλα παραλαβής και τιμολόγια που αφορούν την παροχή των συμφωνηθέντων έργων στην από την προμηθεύτρια εταιρία, διαπίστωσε ότι «τα προσκομισθέντα δεν συσχετίζονται με το αντίστοιχο πρωτόκολλο ποιοτικής και ποσοτικής παραλαβής του έργου της υπ' αρ. σύμβασης για το έργο «.....» από την επιχειρησιακή μονάδα Διοίκησης και Οικονομικής Διαχείρισης τομέας Προμηθειών και Συμβάσεων της εταιρίας Ως εκ τούτου, δεν επιβεβαιώνεται ότι η παροχή έργου από την αφορά το έργο για την ανάπτυξη του λογισμικού που περιγράφεται στην της υπ' αρ. σύμβαση» και καταλήγει στο σχετικό πόρισμα, ότι:

«Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται η παροχή υπηρεσιών της

..... για την ανάπτυξη λογισμικού και εφαρμογών και ειδικότερα προγραμματισμό σε πλατφόρμα και η χρησιμοποίηση αυτών, λαμβάνοντας δε υπόψιν όλα τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του, καθώς και την από 10/12/2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι τα τέσσερα (4) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με συνολική καθαρή αξία 410.000,00€ και ΦΠΑ 94.300,00€ εκδόσεως της επιχείρησης, είναι εικονικά στο σύνολο τους και δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές».

2 .Προμηθευτής/ΑΦΜ:.....

2.1 Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12-2012

Από τον επανέλεγχο που έγινε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία δέκα (10) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως από την/ΑΦΜ:....., τα οποία αναλυτικά εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συν. Αξία	Καταχώρηση στον Αρ. Λογαριασμού
1	Τ.Π.Υ. ...	/2012	55.000,00	12.650,00	67.650,00	61.98.02.0000
2	Τ.Π.Υ. ...	/2012	50.000,00	11.500,00	61.500,00	61.98.02.0000
3	Τ.Π.Υ. ...	/2012	100.000,00	23.000,00	123.000,00	61.98.02.0000
4	Τ.Π.Υ. ...	/2012	40.000,00	9.200,00	49.200,00	61.00.13.0000
5	Τ.Π.Υ. ...	/2012	110.000,00	25.300,00	135.300,00	61.00.13.0000
6	Τ.Π.Υ. ...	/2012	120.000,00	27.600,00	147.600,00	61.00.13.0000
7	Τ.Π.Υ. ...	/2012	120.000,00	27.600,00	147.600,00	61.00.13.0000
8	Τ.Π.Υ. ...	/2012	56.000,00	12.880,00	68.880,00	61.00.13.0000
9	Τ.Π.Υ. ...	/2012	49.000,00	11.270,00	60.270,00	61.00.13.0000
10	Τ.Π.Υ. ...	/2012	116.000,00	26.680,00	142.680,00	61.00.13.0000
Σύνολα 2012			816.000,00	187.680,00	1.003.680,00	

Όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) έχουν καταχωρηθεί σε χρέωση α) του λογαριασμού 61.98.02.0000 «Λοιπές Αμοιβές Τρίτων» με ποσό καθαρής αξίας 205.000,00€ και του λογαριασμού 61.00.13.0000 «Αμοιβές και έξοδα συμβούλων χωρίς παρακράτηση» με ποσό 611.000,00€ και β) του λογαριασμού 54.00.290.000 «ΦΠΑ εξόδων Δαπανών» με το ποσό του αναλογούντος Φ.Π.Α. ήτοι ποσού 187.680,00€.

Όπως προκύπτει, η εξόφληση των τιμολόγιων έγινε μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό, με πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0000 «.....». Ωστόσο, ύστερα από κάθε πληρωμή – έμβασμα της στο λογαριασμό της, τα κεφάλαια μεταφέρονταν στους λογαριασμούς των ανύπαρκτων - αφανών εταιρειών, μέσω διαδοχικών τραπεζικών συναλλαγών, και εν συνέχεια τα χρήματα αντλούνταν μέσω διαδοχικών αναλήψεων από ΑΤΜ.

Για τις ανωτέρω συναλλαγές όπως αναφέρεται και στην από 10/12/2018 έκθεση της Δ/νης Οικονομικής Αστυνομίας έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ τηςκαι της ελεγχόμενης. Τα εν λόγω συμφωνητικά έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις συμφωνητικών που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών. Ωστόσο, ως αναφέρεται και στην έκθεση της Δ/νης Οικονομικής Αστυνομίας τα εν λόγω συμφωνητικά καθίστανται το προσχηματικό πλαίσιο επαγγελματικής συνεργασίας υπό το οποίο κινήθηκαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Σε συνέχεια της υπ' αριθ./2019 πρόσκλησης του ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπ' αριθ./2019 επιστολή συνημμένα: τις πιο κάτω συμβάσεις της με τη

1) Την υπ' αρ. σύμβαση με ημερομηνία 20/01/2012, για την παροχή

συμβουλευτικών υπηρεσιών για το σχεδιασμό και προτυποποίηση

στο πεδίο εκτέλεσης έργου εντός πολύπλοκων συμφωνιών –πλαίσιο τιμήματος 105.000,00 ευρώ (αφορά Τ.Π.Υ./2012 και Τ.Π.Υ./2012), σε διάστημα 14 ανθρωπομηνών με επισυναπτόμενη την μελέτη (αρ. σελίδων 110) στην αγγλική γλώσσα.

- 2) Την υπ' αρ σύμβαση για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για τη λειτουργική ενοποίηση των εταιριών και , τιμήματος 140.000,00, σε διάστημα 20 ανθρωπομηνών (αφορά Τ.Π.Υ./2012 και Τ.Π.Υ./2012) με επισυναπτόμενη την μελέτη (αριθμός σελίδων 74) στην αγγλική γλώσσα για το σχεδιασμό νέων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
- 3) Την υπ' αρ. σύμβαση με ημερομηνίες 22/06/2012 & 10/09/2012, με αντικείμενο την εκτέλεση έργου που συνίσταται την εκπόνηση της μελέτης στην αγγλική γλώσσα σχετικά με “

” τιμήματος 350.000,00€, σε διάστημα 50 ανθρωπομηνών και 56.000,00 ευρώ, σε διάστημα 8 ανθρωπομηνών αντίστοιχα (αφορά Τ.Π.Υ./2012, Τ.Π.Υ./2012, Τ.Π.Υ./2012, Τ.Π.Υ./2012) με επισυναπτόμενη τη μελέτη αρ. σελίδων 563 στην αγγλική γλώσσα, στην οποία αναλύονται οι παγκόσμιες τάσεις χρηματοδότησης πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών.

- 4) Την υπ' αρ. σύμβαση με ημερομηνία 16/10/2012 με αντικείμενο την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών των Ειδικότερα την παροχή υπηρεσιών για την ανάλυση σχεδιασμό και μέτρα πλάνα που συμβάλλουν στη διασφάλιση της συνέχειας κρίσιμων επιχειρησιακών διαδικασιών, είτε αυτές αφορούν σε εταιρικό επίπεδο είτε σε συγκεκριμένα έργα, σε διάστημα 7 ανθρωπομηνών και τίμημα 49.000,00 ευρώ (αφορά Τ.Π.Υ./2012), με επισυναπτόμενη την μελέτη αρ. σελίδων 234.

- 5) Την υπ' αριθ. σύμβαση με ημερομηνία 06/12/2012 για την παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού και ανάπτυξης λογισμικού για δύο υποσυστήματα: α) για την παρακολούθηση της προόδου έργων Ενδιάμεσων Φορέων Διαχείρισης και για την β) ηλεκτρονική υποβολή δαπανών έργων και ελέγχου εκθέσεων προόδου δικαιούχων πράξεων κρατικών ενισχύσεων, καθώς και συμβουλευτικών υπηρεσιών (αφορά Τ.Π.Υ./2012) και β) πρωτόκολλο παραλαβής υπογεγραμμένο από την νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρίας κα για τα παραδοτέα της προαναφερθείσας σύμβασης, και ειδικότερα:

- Λειτουργικές προδιαγραφές
- Τεχνικός Σχεδιασμός
- Εγχειρίδιο Χρήσης
- Εφαρμογή (έχει εγκατασταθεί στο υπολογιστικό κέντρο βάσει των οδηγιών εγκατάστασης που δόθηκαν)

Σύμφωνα με την υπ' αριθ./2019 επιστολή της ελεγχόμενης «τα άνω παραδοτέα υλικά αφορούν τον εμπλουτισμό της τεχνογνωσίας που είχε ήδη η στην υλοποίηση πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων (ΕΣΠΑ) για το Υπουργείο Ανάπτυξης, με την τεχνογνωσία αντίστοιχων πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων σε περιφερειακό επίπεδο από ενδιάμεσους φορείς διαχείρισης, ώστε να επεκτείνει το πελατολόγιο της αλλά και να προετοιμαστεί καλύτερα για τον επικείμενο διεθνή διαγωνισμό για το επόμενο κοινοτικό πλαίσιο στήριξης»

Ο έλεγχος έκρινε ότι τα ως άνω προσκομισθέντα των περιπτώσεων 1, 2 3 και 4 αφορούν είτε την εκπόνηση μελετών, είτε την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, μελέτες και έρευνες για τις οποίες η επιχείρηση, δεν προσκόμισε στον έλεγχο ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχει γίνει χρήση και εφαρμογή των εν λόγω μελετών και ερευνών.

Για το προσκομισθέν με αριθ.5, αφορά εγχειρίδια στα οποία περιγράφονται λειτουργικές προδιαγραφές –τεχνικός σχεδιασμός, δομικά στοιχεία ενός πληροφοριακού συστήματος καθώς επίσης και ένα αναλυτικό εγχειρίδιο με οδηγίες χρήσης. Ομοίως, η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι ότι η ελεγχόμενη έχει χρησιμοποιήσει – εκμεταλλευτεί το συγκεκριμένο πληροφοριακό σύστημα που

περιγράφεται και καταλήγει στο πόρισμα, ότι:

Ως εκ τούτου από τα προσκομισθέντα πρωτόκολλα παραλαβής και τις συμβάσεις δεν αποδεικνύεται και δεν επιβεβαιώνεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές έχουν παρασχεθεί από την προμηθεύτρια εταιρία

Λαμβάνοντας υπόψιν όλα τα ανωτέρω καθώς και την από 10/12/2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας και βάσει των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του, ο επανέλεγχος αποφαίνεται ότι τα ως άνω ληφθέντα δέκα (10) φορολογικά στοιχεία του πίνακα Νο3 της παρούσας ενότητας της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., είναι εικονικά στο σύνολο τους καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές.

2.2 Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12-2013

Από τον έλεγχο που έγινε στα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε ότι: έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία από την εταιρείαμε ΑΦΜ:..... τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συν. Αξία
Τ.Π.Υ.	/2013	100.000,00	23.000,00	123.000,00
Τ.Π.Υ.	/2013	100.000,00	23.000,00	123.000,00
Τ.Π.Υ.	/2013	100.000,00	23.000,00	123.000,00
Τ.Π.Υ.	/2013	25.000,00	5.750,00	30.750,00
Σύνολα χρήσης 2013		325.000,00	74.750,00	399.750,00

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία σε χρέωση α) του λογαριασμού 61.00.13.0000 «Αμοιβές Συβ. Χωρίς Παρ.» με το ποσό της καθαρής αξίας ποσού 325.000,00€ και β) του λογαριασμού 54.00.290.000 «ΦΠΑ εξόδων Δαπανών» με το ποσό του αναλογούντος Φ.Π.Α. ήτοι ποσού 74.750,00€.

Όπως προέκυψε, η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό με πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0000 «.....».

Ωστόσο, ύστερα από κάθε πληρωμή – έμβασμα της στο λογαριασμό της, τα κεφάλαια μεταφέρονταν στους λογαριασμούς των ανύπαρκτων - αφανών εταιρειών, μέσω διαδοχικών τραπεζικών συναλλαγών, και εν συνέχεια τα χρήματα αντλούνταν μέσω διαδοχικών αναλήψεων από ΑΤΜ.

Για τις ανωτέρω συναλλαγές όπως αναφέρεται και στην έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ τηςκαι της προσφεύγουσας με ημερομηνία 06/12/2012 και όπως αυτό τροποποιήθηκε την 01/07/2013, με αντικείμενο το σχεδιασμό και ανάπτυξη μίας εφαρμογής που στοχεύει στην πληροφοριακή υποστήριξη όλων των ενδιάμεσων φορέων διαχείρισης κρατικών ενισχύσεων. Τα εν λόγω συμφωνητικά έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις συμφωνητικών που κατατέθηκαν στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών. Ωστόσο ως αναφέρεται στην έκθεση της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, τα εν λόγω συμφωνητικά καθίστανται το προσχηματικό πλαίσιο επαγγελματικής συνεργασίας υπό το οποίο κινήθηκαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Σε συνέχεια της υπ' αριθ./2019 πρόσκλησης του ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπ' αριθ./2019 επιστολή συνημμένα:

1) Την υπ' αριθ. σύμβαση με ημερομηνία 06/12/2012 μεταξύ της και της για την παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού και ανάπτυξης λογισμικού για δύο υποσυστήματα: α) για την παρακολούθηση της προόδου έργων Ενδιάμεσων Φορέων Διαχείρισης και για την β) ηλεκτρονική υποβολή δαπανών έργων και ελέγχου εκθέσεων προόδου δικαιούχων πράξεων κρατικών ενισχύσεων, καθώς και συμβουλευτικών υπηρεσιών

2) Πρωτόκολλο παραλαβής υπογεγραμμένο από την νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρίας κα και από τον κο της / της για τα παραδοτέα της προαναφερθείσας σύμβασης, και ειδικότερα:

ι. Λειτουργικές προδιαγραφές

- ii. Τεχνικός Σχεδιασμός
- iii. Εγχειρίδιο Χρήσης
- iv. Εφαρμογή (έχει εγκατασταθεί στο υπολογιστικό κέντρο βάσει των οδηγιών εγκατάστασης που δόθηκαν)

Σύμφωνα με την υπ' αριθ./2019 επιστολή τα παραδοτέα υλικά αφορούν τον «εμπλουτισμό της τεχνογνωσίας που είχε ήδη η στην υλοποίηση πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων (ΕΣΠΑ) για το Υπουργείο Ανάπτυξης, με την τεχνογνωσία αντίστοιχων πληροφοριακών συστημάτων διαχείρισης κοινοτικών πόρων σε περιφερειακό επίπεδο από ενδιαμέσους φορείς διαχείρισης, ώστε να επεκτείνει το πελατολόγιο της αλλά και να προετοιμαστεί καλύτερα για τον επικείμενο διεθνή διαγωνισμό για το επόμενο κοινοτικό πλαίσιο στήριξης. Τελικώς ο εν λόγω Ανοικτός διαγωνισμός προκηρύχθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών και κατακυρώθηκε το 2016 στην

Ο επανέλεγχος, συμπέρανε ότι τα εν λόγω προσκομισθέντα παραδοτέα, αφορούν **εγχειρίδια στα οποία περιγράφονται λειτουργικές προδιαγραφές –τεχνικός σχεδιασμός, δομικά στοιχεία ενός πληροφοριακού συστήματος καθώς επίσης και ένα αναλυτικό εγχειρίδιο με οδηγίες χρήσης, όμως δεν αποτελούν ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχουν παρασχεθεί οι συναλλαγές αυτές και να έχουν εφαρμοστεί τα συγκεκριμένα πληροφοριακά συστήματα, ως περιγράφονται στα προσκομισθέντα στοιχεία(συμβάσεις και πρωτόκολλα παραλαβής και τελικά, λαμβάνοντας υπόψιν όλα τα ανωτέρω καθώς και την από 10/12/2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας προέβη στη διαπίστωση ότι τα τέσσερα (4) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα στα βιβλία της καθαρής αξίας 325.000,00€ πλέον ΦΠΑ 74.750,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., είναι εικονικά στο σύνολο τους καθώς δεν έχουν πραγματοποιηθεί οι εργασίες/παροχές .**

5.2.2 Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2014-31/12-2014

Προμηθευτής/ΑΦΜ

Από τον έλεγχο που έγινε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία/ΑΦΜ

Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συν. Αξία
Τ.Π.Υ.	/2014	120.000,00	27.600,00	147.600,00
Τ.Π.Υ.	/2014	120.000,00	27.600,00	147.600,00
Τ.Π.Υ.	/2014	120.000,00	27.600,00	147.600,00
Τ.Π.Υ.	/2014	60.000,00	13.800,00	73.800,00
Σύνολα Χρήσης 2014		420.000,00	96.600,00	516.600,00

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της σε χρέωση α) του λογαριασμού 61.00.13.0000 «Αμοιβές Συβ. Χωρίς Παρ.φόρου» με το ποσό της καθαρής αξίας ποσού 420.000,00€ και β) του λογαριασμού 54.00.290.000 «ΦΠΑ εξόδων Δαπανών» με το ποσό του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 96.600,00€.

Όπως προέκυψε, η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό με πίστωση του λογαριασμού 38.03.00.0000 «.....». Ωστόσο, τα κεφαλαία που αντιστοιχούσαν στις πληρωμές, από τους λογαριασμούς της «.....» μεταφέρονταν στους λογαριασμούς των ανύπαρκτων εταιριών άμεσα. Εν συνεχεία, τα ποσά αυτά αφού πιστώνονταν στους λογαριασμούς, είτε αντλούνταν από αυτούς μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ, είτε εκ νέου κατανέμονταν σε άλλους λογαριασμούς αφανών εταιρειών από τους οποίους γινόταν ανάληψη τους από ΑΤΜ.

Για τις ανωτέρω συναλλαγές έχουν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά με ημερομηνίες

20/05/2014 και 01/06/2014, με αντικείμενο έργου την παροχή τεχνολογικών υπηρεσιών που αφορά το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Τα εν λόγω συμφωνητικά έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις συμφωνητικών που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Σε συνέχεια της υπ' αριθ./2019 πρόσκλησης του ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπ' αριθ./2019 επιστολή συνημμένα:

1) Την υπ' αριθ. σύμβαση (και) με ημερομηνία 20/05/2014 μεταξύ της και της στην αγγλική γλώσσα για την παροχή τεχνολογικών υπηρεσιών

2) Πρωτόκολλο παραλαβής υπογεγραμμένο στις 17/06/2014 από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας (πρώην) κο για τα παραδοτέα της προαναφερθείσας σύμβασης, και ειδικότερα παραδοτέα έργου «

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την υπ' αριθ./2019 επιστολή της προσφεύγουσας, το συγκεκριμένο έργο της Σύμβασης αφορά την ανάθεση στην τον Ιανουάριο 2014, μέρους των εργασιών υπό-έργου του προγράμματος και συγκεκριμένα αυτό που αφορά

στο πλαίσιο της υλοποίησης του συστήματος

(.....). Τα επισυναπτόμενα παραδοτέα έγιναν αποδεκτά και το έργο ολοκληρώθηκε στις 31/7/2014».

Ο έλεγχος για τα εν λόγω προσκομισθέντα παραδοτέα, αποφάνθηκε, ότι αφορούν μελέτη για την παροχή υπηρεσιών και προδιαγραφών, ανάπτυξης νέων, εφαρμογών πληροφορικής για την επιχειρησιακή μοντελοποίηση των διαδικασιών της ροής εργασιών των τροποποιήσεων (Νομοθεσίας) για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, **συμπεραίνοντας ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο ικανά αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχουν παρασχεθεί οι συναλλαγές και οι ανωτέρω περιγραφόμενες εφαρμογές και μελέτες να έχουν χρησιμοποιηθεί και ότι έχουν παραδοθεί στο**

Επιπλέον, για τα προσκομισθέντα με την υπ' αριθ./2019 επιστολή της προσφεύγουσας σχετικά με το Οικονομικό Προφίλ της εταιρίας, **έκρινε ότι τα εν λόγω στοιχεία δεν είναι ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται και να επιβεβαιώνεται ότι πράγματι έχουν παρασχεθεί οι συναλλαγές και**

Τελικά, λαμβάνοντας υπόψιν του όλα τα ανωτέρω καθώς και την από 10/12/2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι τα τέσσερα (4) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 420.000, € πλέον ΦΠΑ 96.600,00 που η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. είναι εικονικά στο σύνολο τους καθώς αφορούν συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν.

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, για τους οποίους όπως αναφέρεται στην έκθεση της οικ. Αστυνομίας βρέθηκαν τριάντα οκτώ(38) συσκευές token τις οποίες διαχειρίζεται ο, αφορούν και λογαριασμούς των εταιριών: με αριθ..... με έναρξη στις 19.9.2011, με αριθ..... με έναρξη στις 14.9.2011. Για την επιχείρηση δεν προκύπτει να χειρίζεται ο τον τραπεζικό λογαριασμό της με συσκευή token. Από άλλο σημείο της έκθεσης της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας προκύπτει ότι σε ιδιόχειρες σημειώσεις του εντοπίζονται ροές κεφαλαίων από την εταιρεία προς τους λογαριασμούς των άλλων αφανών εταιριών, πράγμα που επιβεβαιώνεται από τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών της.
- ✓ 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 επιχείρηση του ίδιου ομίλου με την προσφεύγουσα, μέχρι την 30.6.2011, χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν προκύπτει, με βάση 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 σύμβασης που ανάγεται στο έτος 2010.
- ✓ Η αναφορά της Οικ. Αστυνομίας σχετικά με τον έλεγχο των πενήντα (50) επιχειρήσεων από τον, προφανώς υποδηλώνει ότι ο έλεγχος αυτών εκκινεί από τον Σεπτέμβριο του 2011, μετά την απόκτηση των εταιρειών ή τον έλεγχο αυτών μέσω της διοίκησης αποκλειστικά με 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.
- ✓ 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.
- ✓ 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 δημιουργήθηκε την 05.6.2012. Στο αυτό κατά τις διαπιστώσεις της οικ. αστυνομίας, αυτός κατέγραφε τα κεφάλαια που εισάγονταν σε τραπεζικούς λογαριασμούς που διαχειριζόταν από την **01.1.2012 έως 23.12.2012**. Σύμφωνα με το αρχείο αυτό, 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)..
- ✓ Δεν προκύπτει από κανένα σημείο της ίδιας έκθεσης η ταυτότητα εταιριών ή φυσικών προσώπων που να σχετίζονται με την προσφεύγουσα και να έλαβαν χρήματα από τον

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 προκύπτει, τη χρήση 2011 και μέχρι την αποχώρηση του, η εταιρεία απασχολούσε εννέα(9) άτομα προσωπικό τα περισσότερα με γνώσεις πληροφορικής συναφείς με το αντικείμενο της εταιρείας που ήταν η ανάπτυξη λογισμικού και τη μηχανογράφηση επιχειρήσεων. Όπως δήλωσε, η εταιρεία δεν ανέπτυξε λογισμικό, αλλά την εργασία αυτή πραγματοποίησε για λογαριασμό της η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με 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 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 τη χρήση 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 για το ως άνω έτος 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 το ελεγχόμενο έτος 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, 2013 και 2014, 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 18/11/2013 εντάχθηκε στο κατάλογο προμηθευτών και παροχών υπηρεσιών της (αριθ.πρωτ. βεβαίωσης/....., β) δημοσίευση στο τύπο 10/7/2014 <<η εταιρεία κάνει την αξιολόγηση >>, γ)αριθ.πρωτ. '..... 2014 έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας με θέμα έγκριση ερωτηματολογίου, δ)μελέτη Σεπτέμβριος 2014 <<παραδοτέο Αξιολόγηση σχεδίου ΠΔ > και ε)μελέτη της 06.12.2012 προς την

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 η και η **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.

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, α)τις συμβάσεις που έχει υπογράψει με τις εν λόγω εταιρείες και κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και β) τα πρωτόκολλα ποιοτικής και ποσοτικής παραλαβής των έργων 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/σης της Οικ. Αστυνομίας περί αφανών- ανύπαρκτων φορολογικά και συναλλακτικά επιχειρήσεων, **κυρίως όμως κρίνοντας η ίδια**, ότι όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, (όπως συμβάσεις και πρωτόκολλα παράδοσης των εργασιών-παροχών), **δεν είναι ικανά στοιχεία**, προκειμένου να αποδείξουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι συμφωνηθείσες συναλλαγές.

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: α) υπ' αριθ..... 20/01/2012 μεταξύ της προσφεύγουσας και της με αντικείμενο την ανάπτυξη λογισμικού και εφαρμογές που έχει αναλύσει και σχεδιάσει η και ειδικότερα προγραμματισμό σε πλατφόρμας για εξατομικεύσεις σε που θα χρησιμοποιήσει για τις ανάγκες έργων του Ελληνικού Δημοσίου και ειδικότερα στο πλαίσιο χρηματοδοτούμενων έργων από το ΕΣΠΑ με συναφές περιβάλλον ανάπτυξης για διάστημα 40 και 42 ανθρωπομηνών αντίστοιχα και β) υπ' αριθ. σύμβαση (και) με ημερομηνία 20/05/2014 μεταξύ της προσφεύγουσας και της στην αγγλική γλώσσα για την παροχή τεχνολογικών υπηρεσιών για στα πρωτόκολλα παραλαβής /παράδοσης των έργων και στα επίδικα τιμολόγια, **δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολο τους**. Ειδικότερα συμπεραίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, χωρίς όμως να τεκμηριώσει αυτό επαρκώς, δεδομένου ότι οι ως άνω 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.

Περαιτέρω, 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, όπως έχει αποφανθεί το ΣΤΕ με αποφάσεις του. Περαιτέρω, ο όμιλος συνεργάζεται και στο παρελθόν με τις εταιρείες & (από το 2010), γεγονός που υποδηλώνει ότι είχε προβεί στην διερεύνηση της υπόστασης και της δραστηριότητας αυτών και προφανώς είχε την πεποίθηση ότι συναλλασσόταν με φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτά πρόσωπα.

Κατά τα ανωτέρω, η διαπίστωση του ελέγχου, που αφορούν εικονικότητα ως προς το σύνολο των συναλλαγών, που αποτυπώνονται στις από 25/11/2019 εκθέσεις ελέγχου, ΚΒΣ, ΚΦΑΣ, Φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ΚΕΜΕΕΠ και **αφορούν** τις εταιρείες για τη διαχειριστική περίοδο 2012 και την για το φορολογικό έτος 2014, δεν θεμελιώνονται με στοιχεία, καταλείπουν κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητα τους, καθίστανται δε αόριστες και ανατιολόγητες καθότι δεν εξειδικεύουν, ούτε παραθέτουν τις 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.

Περαιτέρω, δεν αξιοποιήθηκαν τα ψηφιακά αρχεία Excel, που αναφέρονται στο φύλλο 190ο της έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας, ότι «..... 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».

Επειδή, οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις και κατά τα έτη 2012 & 2014 αντίστοιχα εξ όλων των διαθέσιμων στοιχείων κρίνονται φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις, η φορολογική Αρχή έφερε το βάρος απόδειξης της συναλλαγής. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 1338/2019, ΔΕφΑΘ 832/2016, ΔΕφΑΘ 4751-2/2019).

Κατά συνέπεια, οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες όσον αφορά το χαρακτηρισμό ως εικονικών των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τις εταιρείες για τη χρήση 2012 και για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, όσον αφορά την επιχείρηση

Στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά τα έτη 2012 & 2013 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως δεν προκύπτει να είναι συναλλακτικά υπαρκτή, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής, η οποία όμως δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Για το χαρακτηρισμό των τιμολογίων της, ως εικονικών στη συναλλαγή, για τις διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013, γίνονται αποδεκτά τα διαλαμβανόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ. Για τη διαχειριστική περίοδο 2012 αξία τιμολογίων 651.000,00 ευρώ έκδοσης της ως άνω εταιρείας δεν κρίθηκαν από τον αρχικό έλεγχο ως εικονικά, αλλά προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι παραγωγικές.

Συνεπώς, κρίνουμε, ότι η προσφεύγουσα α) στη φορολογία εισοδήματος δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα τις σχετικές δαπάνες και β) στη φορολογία ΦΠΑ να συμψηφίσει το φόρο εισροών, που αφορούν τα τιμολόγια που έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα βιβλία της από τις εταιρείες για τη χρήση 2012 και για το φορολογικό έτος 2014 αντίστοιχα, που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά.

Επί του προβαλλόμενου ισχυρισμού για εσφαλμένο υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2012 (οικ. έτος 2013), καθόσον χρησιμοποιήθηκε συντελεστής 40% αντί του ορθού 10%, λόγω του ότι η λήψη των επίμαχων τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, όπως ισχύουν, ορίζουν τα ακόλουθα: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....
ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Στη προκειμένη περίπτωση τα αποτελέσματα που δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα για τη χρήση 2012 με την αρχική δήλωση εισοδήματος ανέρχονται σε ζημίες 9.204.465,61 ευρώ.

Στη συνέχεια διενεργήθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ αρχικός προσωρινός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε λογιστικές διαφορές ύψους 14.697.745,27 ευρώ και έτσι τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν σε καθαρά κέρδη 6.464.996,62 ευρώ.

Μεταξύ των λογιστικών διαφορών περιλαμβάνονται και τα τιμολόγια της αξίας 651.000,00 ευρώ.

Ο έλεγχος που κρίνεται προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους 165.000,00 ευρώ (816.000,00 - 651.000,00) επειδή διαπίστωσε διαφοροποίηση ως προς τη λήψη και καταχώρηση τιμολογίων από την, ήτοι διαπίστωσε ότι τελικά η αξία των ληφθέντων τιμολογίων από την ως άνω εταιρεία ανέρχεται σε 816.000,00 ευρώ.

Επέβαλλε πρόστιμο που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του Ν. 4337/2015 40% επί συνολικής αξίας τιμολογίων ευρώ 816.000,00.

Η κρίση αυτή του έλεγχου για το ποσό των 651.000,00 ευρώ είναι λανθασμένη, καθόσον, τα επίδικα τιμολόγια από την εταιρεία έχουν καταλογισθεί ως λογιστική διαφορά κατά τον αρχικό έλεγχο και επειδή το φορολογικό αποτέλεσμα που προσδιορίστηκε από αυτόν είναι φορολογητέα κέρδη έχει επιβληθεί φόρος εισοδήματος επί του ως άνω ποσού.

Η διαπίστωση του κρινόμενου έλεγχου, για τη λήψη των φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, από την εταιρείαγια το ποσό των 651.000,00 ευρώ δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του κρινόμενου έτους 2012.

Επομένως, το πρόστιμο που πρέπει να επιβληθεί είναι των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε του Ν. 4337/2015, ήτοι 10% επί της συνολικής αξίας τιμολογίων 651.000,00, ήτοι πρόστιμο 65.100,00 ευρώ.

Για την αξία τιμολογίων 165.000,00 ευρώ της που διαπιστώνεται η καταχώρηση στα βιβλία και η εικονικότητά τους με τον κρινόμενο έλεγχο, το πρόστιμο που πρέπει να επιβληθεί είναι των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του Ν. 4337/2015, ήτοι 40% επί της αξίας των τιμολογίων, ήτοι 66.000,00 ευρώ (165.000,00 X 40%).

Αποφασίζουμε

Την μερική **αποδοχή** της από 24/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και συγκεκριμένα:

1. την αποδοχή των ισχυρισμών κατά το μέρος που αφορούν τις επιχειρήσεις και

..... για τις χρήσεις 2012 και 2014 αντίστοιχα, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και πράξεων.

2.Την απόρριψη των ισχυρισμών κατά το μέρος που αφορούν την επιχείρηση για το χαρακτηρισμό ως εικονικών των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από αυτή τις χρήσεις 2012 αξίας 816.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 187.680,00 και 2013 αξίας 325.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 74.750,00 ευρώ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με την παρούσα απόφαση:

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

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: 53.403,90 ευρώ (ως πράξη/2019)

2.ΦΠΑ

	<u>ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>		<u>Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ</u>	
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές με 23%	29.855.486,90	6.866.761,99	29.855.486,90	6.866.761,99	29.855.486,90	6.866.761,99
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	29.855.486,90	6.866.761,99	29.855.486,90	6.866.761,99	29.855.486,90	6.866.761,99
<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>
Εισροές με 23%	4.867.100,36	1.119.433,08	4.867.100,36	1.119.433,08	4.867.100,36	1.119.433,08
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	12.100.184,63	2.753.778,19	10.874.184,63	2.471.798,19	11.284.184,63	2.566.098,19
ΣΥΝΟΛΑ	16.967.284,99	3.873.211,27	15.741.284,99	3.591.231,27	16.151.284,99	3.685.531,27
ΦΠΑ που καταβλήθηκε		1.775.244,68		1.775.244,68		1.775.244,68
Προστιθέμενα ποσά		1.219.333,77		1.219.333,77		1.219.333,77
Αφαιρούμενα ποσά		1.027,74		1.027,74		1.027,74
Σύνολο φόρου εκροών		6.866.761,99		6.866.761,99		6.866.761,99
Υπόλοιπο φόρου εισροών		6.866.761,98		6.584.781,98		6.679.081,98
Χρεωστικό υπόλοιπο		0,00		281.980,00		187.680,00
πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				287.140,24		191.434,00
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				569.120,24		379.114,00

3.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015:131.100,00 ευρώ

4.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ επί τιμολογίων 187.680,00 X 50%=93.840,00 ευρώ

Β.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2013

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Ως πράξη

2.ΦΠΑ: 150.867,93 ευρώ(Ως πράξη)

3.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν.4337/2015: 32.500,00 ευρώ (Ως πράξη)

4.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ: 37.375,00 ευρώ (Ως πράξη)

5.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: 300,00 ευρώ (Ως πράξη)

Γ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: ΖΗΜΙΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ: 9.397.748,65 ευρώ.

2.ΦΠΑ: ΜΗΔΕΝ

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

4.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ: ΜΗΔΕΝ

5.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: 100,00 ευρώ (Ως πράξη)

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 .