



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30 / 09 / 2020

Αριθμός απόφασης: 2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1036960 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την από 24.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και

διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, και έδρα στο, κατά **α)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, **β)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 6 ν.2523/1997 χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, **γ)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, **δ)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. βάσει του Π.Δ.186/92, του Ν. 2523/97 του Άρθρου 7 του Ν.4337/2015 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 & 1038/2012.

5.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6.Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ 02.06.2020 έγγραφο της προσφεύγουσας για παροχή στοιχείων.

7.Το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ 07.07.2020 έγγραφο –κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

8.Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020 ΕΜΠ 20.07.2020, συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

9. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ 08.09.2020 έγγραφο της υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και το με αρ. πρωτ./2020 έγγραφο-απάντηση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ).

10.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, η ζημία χρήσεως βάσει αρχικού ελέγχου ποσού 6.600.608,87 ευρώ, διαμορφώθηκε σε **ζημία χρήσεως ποσού 5.550.608,87 ευρώ**.

2) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 6 ν.2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017 χρήσης 01.01.2011 - 31.12.2011,

επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο, γιατί διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών (ΦΠΑ) ως λήπτης επτά (7) φορολογικών στοιχείων εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 1.050.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 241.500,00 ευρώ, ποσού για καταβολή **120.750,00 ευρώ. (241.500,00 χ50%).**

3) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2011 - 31.12.2011 καταλογίστηκε, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 241.500,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο παρ.1 άρθρου 49 ν. 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με το πρόστιμο του ν.2523/97), ποσού 247.682,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν φόρου για καταβολή **489.182,40 ευρώ.**

4) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 χρήσης 01.01.2011 - 31.12.2011 επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο γιατί έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.050.000,00 ευρώ, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ποσού για καταβολή **105.000,00 ευρώ. (1.050.000,00 χ 10%).**

Στην προσφεύγουσα είχε διενεργηθεί αρχικός τακτικός έλεγχος (αρ./2013 εντολής ελέγχου) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και είχε προσδιοριστεί φορολογική ζημιά ύψους 6.600.608,87 ευρώ, για την χρήση 2011.

Αιτία του παρόντος ελέγχου (**επανέλεγχος**) αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./....../....-/2019 έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας (αρ. εισερχομένου ΚΕΜΕΕΠ/2019).

Ο έλεγχος, ζήτησε (αρ. πρωτ./2019 πρόσκληση) να τεθούν στην διάθεση του τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία που αφορούσαν τις συναλλαγές τις προσφεύγουσας με τις εταιρείες «.....» ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011.

Ο έλεγχος από τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του (έκθεση οικονομικής αστυνομίας, πληροφορίες από τρίτους (ασφαλιστικό οργανισμό), ενημέρωση από το ηλεκτρονικό αρχείο (ΤΑΧΙΣ), τις απαντήσεις που έδωσε η προσφεύγουσα με τα υπομνήματά της, έκρινε ότι τα επτά (7) Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα από τις δύο (2) ανωτέρω εταιρείες καθαρής αξίας 1.050.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 241.500,00 ευρώ συνολικής αξίας 1.291.500,00 ευρώ ήταν εικονικά ως προς την συναλλαγή στο σύνολο τους.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω οριστικών πράξεων φόρων και προστίμων του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1) Δεν στοιχειοθετείται σε βάρος της η παράβαση της λήψης εικονικών ως προς την

συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, διότι οι συναλλαγές της με τις εκδότριες εταιρείες και ήταν πραγματικές.

2) Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται εις βάρος της εταιρείας η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι συναλλαγές με τις εταιρείες και ήταν πραγματικές και η εικονικότητα μόνο στο πρόσωπο του έκδοτη.

3) Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς τον εκδότη οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η εταιρεία υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

4) Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια, καθόσον η εταιρεία ήταν καλόπιστη, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

5) Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η εταιρεία δικαιούται να εκπέσει τον Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων από τον ΦΠΑ εκρών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), δεδομένου ότι με την ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προέβαλε νέους ισχυρισμούς, οι οποίοι δεν είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου, κλήθηκε προς ακρόαση προκειμένου να παράσχει πληροφορίες και να υποβάλλει τυχόν πρόσθετα στοιχεία σχετικά με την υπόθεση.

Η προφορική ακρόαση έγινε στις **15/07/2020**, ημέρα Τετάρτη και ώρα 10.00 π.μ., στα γραφεία της υπηρεσίας μας και εκ μέρους της προσφεύγουσας παρέστη δια του εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου της, ο οποίος μετά την αναφορά στο ιστορικό της υπόθεσης, ανέφερε ότι οι εταιρείες με τις οποίες συνεργάστηκε η προσφεύγουσα είναι φορολογικά υπαρκτές και επιπλέον ότι η έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, είναι ατελής, καθόσον:

- Υιοθετήθηκε η έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας χωρίς να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις,
- Σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών, επί των οποίων εκδόθηκαν οι επίμαχες πράξεις, αντιθέτως για τις συναλλαγές υπάρχουν συμβάσεις, έχουν εκδοθεί τιμολόγια, η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά μέσω διατραπεζικών συναλλαγών και στη διαπίστωση του ελέγχου της οικονομικής αστυνομίας ότι έγινε ανάληψη μετρητών από μηχανήματα ΑΤΜ, η προσφεύγουσα επισήμανε ότι δεν έγινε έλεγχος ροής του χρήματος που να αποδεικνύει ότι κάποιος από την εταιρία εισέπραξε μέρος ποσού ή ολόκληρο το ποσό μετά την αρχική κατάθεση για την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών,
- Η προσφεύγουσα είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με τις εκδότριες επιχειρήσεις στο παρελθόν, γεγονός που αποδεικνύει ότι ήταν συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα και άραγε ενήργησε σε κάθε περίπτωση «καλή τη πίστει»

- Η αυτοψία που έγινε στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις των εκδοτών έλαβε 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, προς πιστοποίηση δε των ανωτέρω, συντάχθηκε το υπ' αριθμ./2020 πρακτικό ακρόασης.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2020 ΕΜΠ/2020 υπόμνημα**, με το οποίο ισχυρίζεται ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις, **είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα** προσκομίζει και επικαλείται τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις 2009 – 2010 και λοιπά δημοσιευθέντα στοιχεία της, την από 27-09-2012 (Α.Π. ΕΥΔΕ – ΕΤΑΚ απόφαση του Γενικού Γραμματέα Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας & Θρησκ., Πολιτ. & Αθλητ., περί αποδοχής πρακτικών επιτροπής πιστοποίησης ολοκλήρωσης έργων στο πλαίσιο της Πράξης «
 », με φορέα καινοτομίας το
 (σε συνεργασία με την), καταστάσεις συμφωνητικών παρ. 16 άρθ. 8 ν. 1882/90 του β', γ' και δ' τριμήνου του 2011, κατατεθειμένων στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξία..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Κ.Β.Σ. το τιμολόγιο επί παροχής υπηρεσιών εκδίδεται κατά τον χρόνο που ολοκληρώνεται η υπηρεσία. Σε περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες συνεχώς σε διάρκεια, εκδίδεται τιμολόγιο κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθ. 18 του ΚΒΣ, Π.Δ. 186/1992**, οριζόταν ότι: «Κάθε έγγραφη 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."

***** Το δεύτερο εδάφιο της παρ.2, το οποίο είχε προστεθεί με την παρ.5 [άρθρ.16](#) του Ν.2992/2002, ΦΕΚ Α'54, αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.25 [άρθρου 19](#) Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010.**

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 τραπεζής, 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, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

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

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

Επειδή 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 αντιστοιχών 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. /2019 και /2019 αμετάκλητες Αποφάσεις του κρίθηκε μεταξύ άλλων:

Σκέψη 10: Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις που προεκτέθηκαν, όπως ερμηνεύθηκαν, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπ' όψη: 1) ότι η **εκδότρια 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 εκδότρια 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 τας στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. και των συναλλασσόμενων με αυτήν επιχειρήσεων, ήτοι με συγκρίσεις ποσοτήτων αγορασθέντων και πωληθέντων εμπορευμάτων, όπως προέκυπταν από τα στοιχεία αυτά [...] και εξαγωγή συμπερασμάτων, 4) ότι η **προσφεύγουσα ήταν επίσης φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή επιχείρηση**, καθ' όσον είχε συσταθεί νομίμως [...], τηρούσε τα νόμιμα Βιβλία και Στοιχεία και είχε επαγγελματική εγκατάσταση στη διεύθυνση ..., όπως διαπιστώθηκε τόσο κατά τον επιτόπιο έλεγχο του ΣΔΟΕ την 23/6/2010, [...], 5) ότι η ΑΥΤΟΨΙΑ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατά την οποία δεν ανευρέθηκε η επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στη διεύθυνση ..., έγινε μετά τη διακοπή των εργασιών της (19/12/2013) [...], ενώ η ύπαρξη της πρώτης επιχειρήσεως προκύπτει από τους ανωτέρω επιτόπιους ελέγχους του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, τους οποίους δεν αμφισβητεί η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, [...], 6) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προέβη σε ορθή καταχώριση των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και σε ορθή μεταφορά των δεδομένων των Βιβλίων της στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις ένδικες χρήσεις. Επίσης υπέβαλε Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992, στην οποία είχε συμπεριλάβει τα παραπάνω ληφθέντα Τιμολόγια, 7) ότι, όπως βεβαιώνεται στην ίδια ως άνω ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (βλ. ΠΑΡ.1, σελ 3), η προσφεύγουσα είχε στην ιδιοκτησία της για τη διακίνηση των εμπορευμάτων της το φορτηγό αυτοκίνητο και **απασχολούσε προσωπικό δύο (2) ατόμων**, ενώ το γεγονός ότι δεν προέκυψε η αγορά ή η μίσθωση παγίων μηχανημάτων από τα Βιβλία της (Κλαρκ 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 επιχείρηση) 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 της γινόταν, ως ελέχθη, 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 ελέχθη 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 ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΕΩΣ, που προσκομίζει η προσφεύγουσα, γεγονός που κλονίζει το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα ελάμβανε και εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία και ότι μετείχε στο ΚΥΚΛΩΜΑ φοροδιαφυγής που εντόπισε το ΣΔΟΕ (εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων), κρίνει, εκτιμώντας συνολικά τα υπάρχοντα στο φάκελο της δικογραφίας στοιχεία, ότι η Φορολογική Αρχή που φέρει το σχετικό βάρος αποδείξεως, δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση ... και περαιτέρω την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την επιχείρηση, δεδομένου ότι τόσο η προσφεύγουσα όσο και η επιχείρηση **ήταν 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.

Α) Ως προς την συναλλαγή της προσφεύγουσας με την εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται, ότι η συναλλαγή το έτος 2011 με την εταιρεία «.....» ήταν πραγματική και η εταιρεία ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία την διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών:

Αριθμός	Ημ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
Τ.Π.Υ.	31/5/2011	330.000,00	75.900,00	405.900,00
Τ.Π.Υ.	29/7/2011	110.000,00	25.300,00	135.300,00
Τ.Π.Υ.....	26/08/2011	110.000,00	25.300,00	135.300,00
Τ.Π.Υ.	20/10/2011	150.000,00	34.500,00	184.500,00
Σύνολο		700.000,00	161.000,00	861.000,00

Τα Τ.Π.Υ. έχουν εκδοθεί με περιγραφή υπηρεσιών «Μηχανογραφικές εργασίες». Ανάπτυξη λογισμικού εφαρμογών για εφαρμογές αναφορικά με το χώρο των τελωνειακών οργανισμών που έχει αναλύσει και σχεδιάσει η «.....» (συνολικά 140 ανθρωπομήνες εργασιών, ήτοι 66, 22, 22, 30 σε κάθε Τ.Π.Υ. αντίστοιχα).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, είχε συνάψει με την εταιρεία «.....» σύμβαση, για υπηρεσίας «Ανάπτυξης λογισμικού για εφαρμογές που έχει αναλύσει και σχεδιάσει αναφορικά με το χώρο των τελωνειακών οργανισμών διεθνώς», με τα ιδιωτικά συμφωνητικά: **α)**/2011, με ισχύ την 03/02/2011 (αναδρομικά βάσει προφορικής συμφωνίας) και λήγει μετά την πάροδο εξαμήνου, **β)**/2011 με ισχύ 01-06-2011, **γ)**/2011 για υπηρεσίες που αφορούσαν το διάστημα 01/06 έως 30/09/2011 (σελ. 60-6161 έκθεσης ελέγχου Φ.Ε.), με βάσει τα οποία εκδόθηκαν τα ανωτέρω Τ.Π.Υ. Τα ανωτέρω ιδιωτικά συμφωνητικά, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο (αρ. πρωτ./2019 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.). Από τα συμφωνητικά προκύπτει, ότι αυτά έχουν καταρτιστεί στην έδρα της προσφεύγουσας (.....) και κατά την υπογραφή, των δυο (2) ιδιωτικών συμφωνητικών,/2011 (αρχικό),/2011 (επέκταση-τροποποίηση), παρόντες ήταν ο Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας, ο Αντιπρόεδρος ΔΣ και Διευθύνων Σύμβουλος μέχρι 20.07.2011 για την εταιρεία «.....» (κος ΑΦΜ), ενώ κατά την υπογραφή του-/2011, (επέκταση- τροποποίηση) ιδιωτικού συμφωνητικού, παρόντες ήταν ο Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας, και ο από 20.7.2011 και έπειτα Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας «.....» (κος ΑΦΜ), ως **σελ. 55-58 έκθεσης ελέγχου.**

Επειδή, 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, κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90 με την οποία δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, τις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, που σύναψε με την εταιρεία «.....» και συγκεκριμένα:

Ημερομηνία & Αριθμός	Ποσόν Ευρώ	Διάρκεια	Κατάσταση	Αρ. Θεώρησης Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ
18/04/2011	330.000,00	3/2/2011 - 3/8/2011	Απριλίου-Μαΐου-Ιουνίου 2011	/2011
01/07/2011 (Επέκταση-Τροποποίηση Νο 1 της σύμβασης Π.Υ.	220.000,00	1/07/2011 - 30/09/2011	Ιουλίου-Αυγούστου-Σεπτεμβρίου 2011	/2011
18/10/2011 (Επέκταση-Τροποποίηση Νο 2	150.000,00	1/06/2011 - 30/09/2011	Οκτωβρίου-Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2011	/2012
ΣΥΝΟΛΟ	700.000,00 (αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των Τ.Π.Υ.)			

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, έχει καταχωρήσει στα βιβλία της, τα ανωτέρω Τ.Π.Υ. που έλαβε από την εταιρεία «.....», η δε καθαρή αξία (700.000,00 ευρώ) έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα της χρήσης 2011 διαμορφώνοντας το φορολογικό αποτέλεσμα, ενώ η αξία ΦΠΑ έχει μεταφερθεί αντίστοιχα στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσης 2011. Επίσης, έχουν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ186/92 ΚΒΣ.

Περαιτέρω, τα ποσά των ανωτέρω Τ.Π.Υ. δεν έχουν αναμορφωθεί ούτε βάσει δήλωσης της προσφεύγουσας ούτε και με τον αρχικό τακτικό φορολογικό έλεγχο συνέπεια της με αρ...../2013 εντολής. (σελ. 54-55 έκθεσης ελέγχου Φ.Ε).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα ποσά των Τ.Π.Υ. έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις Φ.Ε. και Φ.Π.Α. από την προσφεύγουσα, ενώ με τον αρχικό έλεγχο, τα ποσά αυτά αναγνωρίστηκαν φορολογικώς (έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών από τον φόρο εκροών της).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου (επανέλεγχος) Φ.Ε., δεν προκύπτει ότι τα παραπάνω Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η εταιρεία «.....» δεν έχουν εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή, είτε από θεωρημένο χειρόγραφο στέλεχος είτε από φορολογικό μηχανισμό που είχε σε χρήση η εταιρεία «.....». **Εξάλλου στην από 10-12-2018 έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας (φύλλο 127-128), παρατίθενται, μεταξύ άλλων, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία**

(Τ.Π.Υ.) που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία «.....» την χρήση 2011 και αναφέρεται, ότι αυτά τα Τ.Π.Υ., εκδόθηκαν από το φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, τον οποίο η «.....» είχε σε χρήση-ισχύ από την 2.4.2007».

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου Φ.Ε. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απεικονίζεται ο τρόπος πληρωμής (εξόφλησης) των ανωτέρω Τ.Π.Υ. και συγκεκριμένα (σελ. 40 έκθεσης ελέγχου Φ.Ε.):

Τρόπος Πληρωμής	Ημερομηνία	Αξία	Αιτιολογία Κίνησης –Λοιπά στοιχεία Πληρωμής
ΕΜΒΑΣΜΑ	9/6/2011	202.950,00	
ΚΑΤΑΘΕΣΗ	4/7/2011	202.950,00	
ΕΜΒΑΣΜΑ	23/8/2011	135.300,00	
ΕΜΒΑΣΜΑ	31/8/2011	135.300,00	
ΕΜΒΑΣΜΑ	21/10/2011	184.500,00	
Σύνολο		861.000,00	(αντιστοιχεί στην συνολική αξία των Τ.Π.Υ.

Περαιτέρω, ο έλεγχος (σελ. 58-59 έκθεσης ελέγχου Φ.Ε.), **αναφέρει ότι τα εμβάσματα και η εξόφληση της επιταγής έγιναν από τον λογ. «.....» της προσφεύγουσας (λήπτριας) στον λογ. της με IBAN GR (τρία Τ.Π.Υ.) και στον λογ. της IBAN(ΕΝΑ Τ.Π.Υ.) με δικαιούχο την εταιρεία «.....».**

Επειδή, από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η εξόφληση (πληρωμή) των Τ.Π.Υ. από την προσφεύγουσα εταιρεία έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της § 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 25 του άρθρου 19 του ν.3842/2010, δηλαδή έγινε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή, ο λογαριασμός στην με δικαιούχο την εταιρεία «.....» με έναρξη τήρησης λογαριασμού την 14.09.2011 είναι αντιστοιχιζόμενος με συσκευή token (παραγωγής ηλεκτρονικών κλειδαρίθμων) που χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση τραπεζικών συναλλαγών μέσω της υπηρεσίας web banking, η οποία συσκευή, βρέθηκε στον χώρο (.....) και στην κατοχή τρίτου προσώπου με το ονοματεπώνυμο «.....» την οποία διαχειριζόταν ο ίδιος, δηλαδή διαχειριζόταν τον ανωτέρω λογαριασμό που τηρούσε στην, η εταιρεία «.....» μετά την 14.09.2011. Στον εν λόγω λογαριασμό της εξοφλήθηκε, το υπ. αρ. /2011 συνολικής αξίας 184.500,00 ευρώ, ενώ τα άλλα τρία (3) Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 676.500,00 ευρώ εξοφλήθηκαν σε λογαριασμό (αρ.) της, για τον οποίο δεν προκύπτει, ούτε από την έκθεση της Οικ. Αστυνομίας ούτε από την έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ότι ήταν αντιστοιχιζόμενος με συσκευή token την οποία να διαχειριζόταν το ανωτέρω αναφερόμενο πρόσωπο.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (σελ. 62) αναφέρεται: «Επειδή, (όπως αναφέρεται στην έκθεση της Οικ. Αστυνομίας) σε όλες τις περιπτώσεις πληρωμών της «.....» προς την «.....», τα σχετικά κεφάλαια κατέληξαν στην ομάδα ατόμων που διοικούσε ο Συνεπακόλουθα, είναι στο σύνολο τους εικονικά τα παραστατικά που διακινήθηκαν μεταξύ των δυο εταιρειών τη χρήση 2011. Η έκδοση-λήψη και χρήση τους εξυπηρετούσε τη μεταφορά κεφαλαίων μέσω των πληρωμών τους, από την εταιρεία που τα έλαβε σε τρίτα πρόσωπα.

Ομοίως, είναι εικονικά και εκείνα τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που έλαβε τη χρήση 2011 η «.....» από την «.....» και τα οποία εκδόθηκαν σε συνέχεια των παραστατικών που διακινήθηκαν μεταξύ των «.....» και «.....».

Χρησιμοποιήθηκαν ώστε μέσω των πληρωμών τους, έμμεσα τα σχετικά κεφάλαια-προερχόμενα από την «.....», να καταλήξουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς που διαχειριζόταν μέσω διαδικτύου

Επειδή, από την έκθεση της Οικ. Αστυνομίας καθώς και από την έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν προκύπτει ότι τα ποσά που κατέληξαν σε τρίτα πρόσωπα (ομάδα ατόμων που διοικούσε ο) έχουν οποιαδήποτε μορφής σχέση με την προσφεύγουσα εταιρεία (λήπτρια), ούτε προκύπτει ότι, τα ποσά έχουν επιστραφεί στην χρήση 2011, σε λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας (Λογ τράπεζας, ταμείο) ή σε πρόσωπα που σχετίζονται με την προσφεύγουσα εταιρεία. Στην συνέχεια, στις 2.1.2012, η προσφεύγουσα εταιρεία (λήπτρια) συγχωνεύτηκε δι' απορροφήσεως από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» η οποία εδρεύει στο

..... και διατηρεί υποκατάστημα στην Ελλάδα με διεύθυνση την
....., Α.Φ.Μ.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου (επανέλεγχος) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία συνδέεται με την εταιρεία «.....» (π.χ. μετοχική, διοικητική σχέση κ.λπ).

Επειδή, όπως αναφέρεται(σελ.49-53) στην από 06.12.2019 έκθεση ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (5.3 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις για την εταιρεία - Παρόντος Ελέγχου, 5.3.1 Στοιχεία που αφορούν την εταιρεία), η εταιρεία «.....» ΑΦΜ, που εξέδωσε τα Τ.Π.Υ., **έκανε έναρξη εργασιών στις 08.12.2004, Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με διεύθυνση έδρας στην οδό** Στην συνέχεια, όπως προκύπτει από το ΦΕΚ Αρ. Φύλλου ΑΕ-ΕΠΕ/.....2012, στις 9/10/2012 καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών η **από 28/06/2012** απόφαση της Γ.Σ. των Μετοχών με την οποία αποφασίστηκε η τροποποίηση του άρθρου 2 του Καταστατικού της και **ορίστηκε ως νέα έδρα της εταιρείας ο Δήμος επί της οδού αριθμός** Η ως άνω μεταβολή της αλλαγής της δ/νσης της έδρας ουδέποτε έχει δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλαδή η διεύθυνση της νέας έδρας (από το έτος 2012) Επίσης, στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι από έρευνα της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι η ως άνω διεύθυνση, αποτελεί έδρα άλλης εταιρείας η οποία είχε κάνει έναρξη εργασιών στις 10-03-2011.(σελ. 52 έκθεσης)

Στην από 10-12-2018 έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας (φύλλο 43-44) αναφέρεται:

«ΕΚΘΕΣΗ ΑΥΤΟΨΙΑΣ

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν μας απέστειλε την έκθεση αυτοψίας κατά την έναρξη για την εγκατάσταση της έδρας της εταιρείας.

Πραγματοποιήθηκε εξακρίβωση από αστυνομικό της Υπηρεσίας μας στη διεύθυνση της έδρας και διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία δεν υφίσταται.

Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας και τα λοιπά μέλη του Δ.Σ. ουδέποτε διέμεναν στη διεύθυνση της κατοικίας τους και τυγχάνουν άγνωστοι. **Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις αφορούν τις χρήσεις 2011-2015 και ειδικότερα την χρήση 2011 από την 14.9.2011 και έπειτα, που ξεκίνησε να τηρείται ο λογαριασμός της εταιρείας Κατά το χρονικό διάστημα αυτό η εταιρεία απασχόλησε περιστασιακά προσωπικό, μέχρι τον 12/2011. Έκτοτε δεν είχε προσωπικό και δεν εντοπίστηκε λειτουργική εγκατάσταση της εταιρείας.....».**

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου Φ.Ε. (σελ.45-46) κλήθηκε και έδωσε στις 21.01.2018 ένορκη εξέταση ο Κος ΑΦΜ ο οποίος διετέλεσε στην εταιρεία «.....» Διευθύνων Σύμβουλος από την 8.12.2004 έως της 20.7.2011 και Αντιπρόεδρος Δ.Σ. από την 1.9.2010 έως την 20.7.2011, ενώ μέχρι την 20.7.2011 κατείχε το 50% των μετοχών της εταιρείας και δήλωσε, ότι τη χρήση 2011 και μέχρι την αποχώρηση του, η εταιρεία απασχολούσε εννέα άτομα τα περισσότερα με γνώσεις πληροφορικής συναφείς με το αντικείμενο της εταιρείας που ήταν η ανάπτυξη λογισμικού και η μηχανογράφηση επιχειρήσεων. Όπως δήλωσε, κατά την εξέταση του η εταιρεία δεν ανέπτυξε λογισμικό, την εργασία αυτή πραγματοποίησε για λογαριασμό της η εταιρεία με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, ενώ η εταιρεία «.....» επέβλεπε την πρόοδο του έργου. Εν συνεχεία τιμολογούσε για τα σχετικά έργα η «.....» τους πελάτες της και κατόπιν η «.....».

Επίσης έτερος μέτοχος της εταιρείας ήταν ο κος του με ΑΦΜ ο οποίος αποχώρησε και αυτός από την εταιρεία στις 20.07.2011. Συγκεκριμένα, οι και, μεταβίβασαν την εταιρεία «.....» σε άτομο υπό στοιχεία την 20.07.2011 έναντι συνολικού αντιτίμου 140.000,00 ευρώ ήτοι 70.000,00 ευρώ για κάθε μέτοχο. Στην συνέχεια, στην έκθεση αναφέρεται: «Όσα δήλωσε ο στην ένορκη εξέταση του, επιβεβαίωσαν τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την εικονικότητα του συνόλου των εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η «.....» από τη χρήση 2011 και προγενέστερα της 20.07.2011.....».

Επίσης, από την έκθεση ελέγχου (σελ.19) προκύπτει ότι αναζητήθηκε από την αστυνομία ο Κος με ΑΦΜ, υπήκοος της Κυπριακής Δημοκρατίας, κάτοικος επί της οδού αρ. Δ.Ο.Υ. Γαλασίου η οποία μετέβη στην δηλωθείσα διεύθυνση και δεν ευρέθη.

Επειδή, η εταιρεία «.....» την χρήση 01.01.2011 - 31.12.2011, μέχρι και τον μήνα Δεκέμβριο 2011 απασχόλησε προσωπικό (φύλλο 17 έκθεσης ελέγχου Οικ. Αστυνομίας), ενώ, ούτε στην από 10-12-2018 έκθεση της Οικ. Αστυνομίας, ούτε στην από 06-12-2019 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται κάποιο έγγραφο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι την χρήση 01.01.2011-31.12.2011 έγινε αυτοψία στην δηλωθείσα έδρα (Δήμος) ώστε να διαπιστωθούν οι πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της (απασχολούμενο προσωπικό, εξοπλισμός κ.λπ) και να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της. Η εταιρεία «.....» έκανε μεταφορά έδρας, στον Δήμο, την επόμενη χρήση 2012 και η έκθεση ελέγχου αναφέρεται στις διαπιστώσεις της σχετικά με την νέα έδρα της εταιρείας. Συνεπώς από την έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι η εταιρεία «.....» την χρήση 01.01.2011-31.12.2011 δεν διέθετε λειτουργική εγκατάσταση στην διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα, όταν έκανε έναρξη εργασιών το έτος 2004.

Επειδή, η εταιρεία «.....» την διαχ. περίοδο 01.01.2011 - 31.12.2011 είχε απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών του ΙΚΑ/ΕΤΑΜ με αριθμό μητρώου εργοδότη (φύλλο 17-18 της από 10-12-2018 έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας) και απασχόλησε συνολικά δώδεκα(12) άτομα προσωπικό από τα οποία τα οχτώ (8) άτομα ήταν εξειδικευμένο προσωπικό και μπορούσαν να παράσχουν υπηρεσίες, σχετικές τόσο με τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε στην προσφεύγουσα, όσο και με την δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού πολυμέσων (multimedia)», ενώ τα άλλα τέσσερα(4) άτομα που απασχολούσε ήταν υπάλληλοι γραφείου.

Ο έλεγχος (επανέλεγχος) του ΚΕΜΕΕΠ, έκρινε ότι το εξειδικευμένο προσωπικό (οχτώ άτομα) που απασχόλησε η εταιρεία «.....» στο έτος 2011 δεν μπορούσε να παράσχει σε διάστημα οχτώ (8) μηνών με βάσει την συμφωνία, εκατόν σαράντα (140) ανθρωπομήνες εργασιών, καθώς αυτό θα μπορούσε να συμβεί, εφόσον η εταιρεία «.....» απασχολούσε 18 άτομα προσωπικό (140/8), και για το λόγο αυτό, μεταξύ των άλλων, κρίθηκαν τα φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο τους.

Ο έλεγχος έκρινε, ότι τα οχτώ (8) άτομα εξειδικευμένο προσωπικό που απασχολούσε η ανωτέρω εταιρεία δεν αρκούσε να παράσχει υπηρεσίες για εκατόν σαράντα (140) ανθρωπομήνες εργασιών, με την παραδοχή, ότι το προσωπικό στο διάστημα των οχτώ (8) μηνών, απασχολήθηκε οχτώ (8) ώρες την ημέρα για πέντε (5) εργάσιμες ημέρες την εβδομάδα και ως εκ τούτου έπρεπε να απασχοληθούν δέκα οχτώ (18) άτομα προσωπικό.

Επειδή, 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.:έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού με θέμα: Απόφαση αποδοχής πρακτικών επιτροπής πιστοποίησης ολοκλήρωσης έργων στο Πλαίσιο της Πράξης «.....» 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 «.....» και την καταβολή της χρηματοδότησης –αποπληρωμής των δικαιούχων, μεταξύ των οποίων και η εταιρεία «.....».

Επειδή στις 18-4-2011, υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....» η με κωδικό αρ. σύμβαση παροχής υπηρεσιών, η οποία επεκτάθηκε στη συνέχεια με τις και,

για ανάπτυξη λογισμικού εφαρμογών που ενσωματώθηκε στην σύμβαση του 2007 που είχε συναφθεί μεταξύ του - και της , για την υλοποίηση του έργου «.....» κατόπιν ανοιχτού δημόσιου διαγωνισμού. Οι ως άνω συμβάσεις είχαν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών.

Επειδή, ύστερα από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» την διαχ. περίοδο 01.01.2011 - 31.12.2011 ήταν φορολογικώς υπαρκτή (προέβη σε έναρξη εργασιών το έτος 2004, είχε ΑΦΜ, είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τις δηλώσεις ΦΠΑ), ενώ διέθετε εξειδικευμένο προσωπικό ώστε είχε την δυνατότητα να παράσχει τις υπηρεσίες, είχε εκδώσει νομότυπα τα Τ.Π.Υ. τα οποία εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, είχε δηλωμένη έδρα στον Δήμο και από την έκθεση ελέγχου Φ.Ε. δεν προκύπτει ότι το έτος 2011 έγινε αυτοψία στην έδρα της ώστε να διαπιστωθούν οι πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της (απασχολούμενο προσωπικό, εξοπλισμούς κ.λπ.) και να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι την διαχ. περίοδο 2011 η εταιρεία «.....» ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία, και ότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία. Συνεπώς η αξία των Τ.Π.Υ. εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ενώ έχει δικαίωμα έκπτωσης της αξίας ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών της.

Ύστερα από τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η συναλλαγή το έτος 2011 με την εταιρεία «.....» ήταν πραγματική και η εταιρεία ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο, γίνεται δεκτός.

Επειδή, εφόσον η εκδότηρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2011 φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, η φορολογική Αρχή έφερε το βάρος απόδειξης της συναλλαγής. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** (Α' 170) 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 από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή **δεν απέδειξε ότι δεν εκτελέστηκαν** οι περιγραφείσες στην από 18.04.2011 σύμβαση (αρχική με αναδρομική ισχύ από 3.2.2011, και τις από 01.07.2011 και 18.10.2011 επεκτάσεις-τροποποιήσεις) υπηρεσίες, **μόνη δε η μη προσκόμιση στη φορολογική αρχή των στοιχείων που προβλέπονταν στη σύμβαση ότι έπρεπε να παραδοθούν, λοιπών μηνυμάτων κλπ, δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι οι περιγραφείσες στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο συναλλαγές είναι εικονικές.**

Β) Ως προς την συναλλαγή της προσφεύγουσας με την εταιρεία με την επωνυμία

«.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία την χρήση 01.01.2011 - 31.12.2011 έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, τα υπ. αρ...../2011,/...../2011,/...../2011 συνολικής καθαρής αξίας 350.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 80.500,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 430.500,00 ευρώ, για Υπηρεσίες σύμβουλου και παροχή προς την διοίκηση της προσφεύγουσας πρόσθετων συμβουλευτικών υπηρεσιών αναφορικά με την συνένωση από τεχνικής απόψεως των software development centers και εν γένει των δραστηριοτήτων των τεχνικών των υπό συγχώνευση εταιρειών και της θυγατρικής αυτής συνολικής διάρκειας 50 ανθρωπομήνες εργασιών. Η προσφεύγουσα εξόφλησε το ένα τιμολόγιο (ΤΠΥ/2011) στις 22-11-2011 μέσω του λογ....., ενώ τα άλλα δυο ΤΠΥ εξοφλήθηκαν το έτος 2012 από τον λογ. (καθολική διάδοχος λόγω απορρόφησης στις 2/1/2012 της προσφεύγουσας) (σελ. 40 έκθεσης ελέγχου Φ.Ε.).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται, ότι η συναλλαγή το έτος 2011 με την εταιρεία «.....». ήταν πραγματική και η εταιρεία ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο.

Η προσφεύγουσα, όπως επικαλείται, έθεσε στην διάθεση του ελέγχου: **α)** Τις συμβάσεις και, **β)** Την μελέτη που παραδόθηκε βάσει των υπόψη συμβάσεων από την με τον τίτλο «.....»

Επίσης επικαλείται ότι η εταιρεία στην ελεγχόμενη χρήση 2011 έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεις ΦΠΑ είχε προβεί σε αγορές εμπορευμάτων στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας και είναι συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο.

Επειδή, 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, κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90 Τριμήνου Οκτωβρίου-Νοεμβρίου Δεκεμβρίου 2011 με την οποία δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, τις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και, που σύναψε με την εταιρεία «.....», με Αρ. Θέωρησης Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ/2012.

Επειδή, η εταιρεία «.....» η οποία έκανε έναρξη εργασιών στις 23-06-2011 και έναρξη τραπεζικού λογαριασμού στις 19-09-2011, ουδέποτε διέθετε προσωπικό και ούτε έχει δηλωθεί από τρίτους ότι έχει λάβει υπηρεσίες (σελ. 70 έκθεσης), ως εκ τούτου δεν είχε την δυνατότητα να παράσχει τις υπηρεσίες συνολικής διάρκειας 50 ανθρωπομήνες εργασιών, στην προσφεύγουσα.

Επειδή, για την εταιρεία «.....» δεν εντοπίστηκε λειτουργική εγκατάσταση (σελ. 24 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, σύμφωνα με την φορολογική εικόνα της εταιρείας «.....», υπάρχουν αποκλίσεις μεταξύ των στοιχείων που δήλωσε η ίδια η εταιρεία και αυτών που προκύπτει από τις δηλώσεις των ληπτών φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε.

Επειδή, από τα στοιχεία της υπόθεσης, προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» έκανε έναρξη εργασιών στις 23.06.2011 και έναρξη τήρησης λογαριασμού στην στις 19.9.2011. Σε κατοικία του «.....» εντοπίστηκε συσκευή token η οποία αντιστοιχούσε στον υπ' αριθ. λογαριασμό με δικαιούχο την Η εταιρεία αυτή δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν υφίσταται στον ασφαλιστικό φορέα ως εργοδότης, συνεπώς δεν είχε την δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες, δεν έχει δηλωθεί από τρίτους ότι έχει λάβει υπηρεσίες, ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι ήταν συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο.

Επειδή, τα υπ. αρ. και Τ.Π.Υ. που εκδόθηκαν την 8.12.2011 και 12.12.2011 από την «.....» καταχωρήθηκαν στα βιβλία τόσο της προσφεύγουσας εταιρείας όσο και στα βιβλία της εταιρείας «.....» η οποία απορρόφησε την προσφεύγουσα την 2.1.2012, και η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για τον μήνα Δεκέμβριο 2011 με την αξία των δύο (2) αυτών τιμολογίων (σελ. 34 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η εταιρεία «.....» είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η συναλλαγή το έτος 2011 με την εταιρεία «.....» ήταν πραγματική και ότι η εταιρεία ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο, δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η **εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση** ήταν κατά το έτος 2011 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, και ως εκ τούτου, η **προσφεύγουσα ο λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων**, είχε το **βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής**, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (**ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1238/2018**).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότης των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το έτος 2011 φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

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

Ύστερα από τα ανωτέρω προσδιορίζουμε τον ΦΠΑ και το πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997) και το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015, ως εξής:

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέα Κέρδη/Ζημία		- 6.600.608,87	-5.550.608,87	- 6.250.608,87
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.486.265,91	2.486.265,91	2.486.265,91
	Χρεωστικό ποσό			

Β) Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.
Άξια Φορολογητέων εκροών		37.356.192,02	37.356.192,02	37.356.192,02
Άξια Φορολογητέων εισροών		16.237.152,80	15.187.152,80	15.887.152,80
Φόρος εκροών		8.585.383,69	8.585.383,69	8.585.383,69
Υπόλοιπο φόρου εισροών		8.585.383,69	8.343.883,69	8.504.883,69
Χρεωστικό υπόλοιπο			241.500,00	80.500,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν.4509/2017, επιεικέστερη κύρωση)			247.682,40	82.560,80
Σύνολο φόρου για καταβολή			489.182,40	163.060,80

Γ) Πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997, όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 4 ν.4472/2017.

Άξια ΦΠΑ Εικονικών	Πρόστιμο αρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017	
80.500,00	50%	40.250,00

Δ) Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015.

Είδος στοιχείου	Αριθμός /Ημερομηνία	Αξία	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΤΠΥ	/2011	140.000,00	10,00%	14.000,00
ΤΠΥ	/2011	126.000,00	10,00%	12.600,00
ΤΠΥ	/2011	84.000,00	10,00%	8.400,00
ΣΥΝΟΛΟ				35.000,00

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία 24.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ και την **τροποποίηση α)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, **β)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 6 ν.2523/1997 χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, **γ)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, **δ)** της υπ. αρ...../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 χρήσης 01.01.2011-31.12.2011, του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχ. περίοδος 01.01.2011-31.12.2011

Εισόδημα (Ζημία) - 6.250.608,87ευρώ	Φόρος ποσόν	0,00 ευρώ
--	-------------	-----------

Φ.Π.Α.	Συν. Ποσόν	163.060,80 ευρώ.
--------	------------	------------------

Πρόστιμο Άρθ.6 Ν.2523/97 (όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθ 79 παρ. 1 Ν.4472/2017)	Συν. Ποσόν	40.250,00 ευρώ
--	------------	----------------

Πρόστιμο Άρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015	Συν. Ποσόν	35.000,00 ευρώ
--	------------	----------------

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.