



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 30 / 09 / 2020

Αριθμός Απόφασης 1993

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ.** της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την από 16/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και διακριτικό τίτλο:, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στο, Τ.Κ., κατά:

- ✓ των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα,
- ✓ των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα,
- ✓ των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα (λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων),
- ✓ των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα (λόγω ανακρίβειας δηλώσεων Εισοδήματος),
- ✓ των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα (λόγω ανακρίβειας εκκαθαριστικών ΦΠΑ),
- ✓ της υπ' αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 χρήσης **2012**, καθώς και της υπ' αριθ. /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 χρήσης **2013** (λόγω έκπτωσης ΦΠΑ ως λήπτης εικονικών), που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τις από **19/11/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) φορολογίας Εισοδήματος, 2) ΦΠΑ και 3) ΚΒΣ - ΚΦΑΣ της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **16/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **20/11/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 εντολές ελέγχου, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ - ΚΦΑΣ για τις χρήσεις **2013** και **2014**, συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 εγγράφου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας – Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης (αριθμός πρωτ./2019 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) με το οποίο διαβιβάστηκε η από **10/12/2018 Έκθεση Ελέγχου** σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις **2013** και **2014**. Συγκεκριμένα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κατωτέρω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως των εταιρειών με **ΑΦΜ:** και με **ΑΦΜ:** τα οποία είναι **εικονικά στο σύνολό τους**, ως ακολούθως:

Χρήση	Είδος στοιχείου	Εκδότης Στοιχείου	Αριθμός / Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
2012	Τ.Π.Υ		 15/1/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
2012	Τ.Π.Υ		 1/3/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
2012	Τ.Π.Υ		 31/3/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
2012	Τ.Π.Υ		 25/5/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
2012	Τ.Π.Υ		 21/6/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
2012	Τ.Π.Υ		 31/1/2012	60.000,00€	13.800,00€	73.800,00€
2012	Τ.Π.Υ		 3/4/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
2012 Αθροισμα				180.000,00€	41.400,00€	221.400,00€
2013	Τ.Π.Υ		 12/12/2013	35.000,00€	8.050,00€	43.050,00€
2013 Αθροισμα				35.000,00€	8.050,00€	43.050,00€

Ειδικότερα, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

A. Κ.Β.Σ (π.δ 186/1992) – Κ.Φ.Α.Σ (4093/2012)

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του ΚΒΣ (π.δ 186/1992) και του ΚΦΑΣ (παρ. Ε, υποπαρ.Ε1 ν. 4093/2012), διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- 1) Στη χρήση **2012** ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα ανωτέρω επτά (7) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **180.000,00€** (ήτοι 5 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως συνολικής καθαρής αξίας 100.000€ και 2 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της συνολικής καθαρής αξίας 80.000€) **τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους**, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), και επιβλήθηκαν με την υπ' αριθμ./2019 **Πράξη Προστίμου**, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, ποσού **18.000€** (ήτοι 180.000€ x 10%).
- 2) Στη χρήση **2013** ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπ' αριθμ./2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της , καθαρής αξίας ποσού **35.000,00€**, **το οποίο είναι εικονικό στο σύνολό του**, η λήψη του οποίου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§3 και 10§8 του Κ.Φ.Α.Σ, και επιβλήθηκαν με την υπ' αριθμ./2019 **Πράξη Προστίμου**, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, ποσού **3.500€** (ήτοι 35.000€ x 10%).

B. Φορολογία εισοδήματος

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του ν. 2238/94, τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν **επαρκή και ακριβή**, και στα δηλωθέντα αποτελέσματα προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές τα ποσά των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 ν. 2238/94, ήτοι ποσού **180.000€** από το **οικον. έτος 2013** και **35.000€** από το **οικον. έτος 2014**, δεδομένου δε, ότι και κατά τα δύο αυτά οικονομικά έτη το αποτέλεσμα ήταν ζημιογόνο, οι εν λόγω λογιστικές διαφορές, μείωσαν την φορολογική ζημιά των ετών αυτών ως ακολούθως:

Οικονομικά Έτη	2013	2014
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος	/2019	/2019
Φορολογική Ζημιά χρήσης	-3.076.262,67€	-15.215.344,23€
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει Δήλωσης	2.553.127,70€	4.294.795,39€
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει Ελέγχου (αξία εικονικών Τ.Π.Υ)	180.000,00€	35.000,00€
Μείον: Μερίσματα ή κέρδη από Συμμετοχές	460.536,64€	254.803,30€
Ζημιά χρήσης	-803.671,61€	-11.140.352,14€
Πλέον: Ζημιά προηγούμενων χρήσεων	-5.451.576,78€	-6.255.248,39€
Ζημιά χρήσης προς συμψηφισμό σε επόμενα έτη	-6.255.248,39€	-17.395.600,53€

Περαιτέρω, δεδομένου ότι με τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** των οικονομικών ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα, δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ενώ αποδείχθηκε ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις ήταν ανακριβείς, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 ν. 2523/1997 επιβλήθηκε για κάθε έτος, **πρόστιμο ποσού 300€**, με τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 Πράξεις προστίμου για τα οικον. έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα.

Γ. Φ.Π.Α

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του ν. 2859/00, δεδομένου ότι όπως προαναφέρθηκε, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της **εικονικά** φορολογικά στοιχεία, για τη **χρήση 2012** συνολικής καθαρής αξίας ποσού **180.000€** πλέον **ΦΠΑ** με συντελεστή 23% ποσού **41.400€** και για τη **χρήση 2013** καθαρής αξίας ποσού **35.000€** πλέον **ΦΠΑ** με συντελεστή 23% ποσού **8.050€**, η λήψη δε αυτών είχε σαν συνέπεια την μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, και ειδικότερα:

Διαχειριστικές Περιόδους	2012		2013	
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ	/2019		/2019	
	Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
Αξία Φορολογητέων εκρών	65.961.259,94€	65.961.259,94€	72.243.495,14€	72.243.495,14€
Αξία Φορολογητέων εισρών	53.138.208,59€	52.958.208,59€	62.231.101,77€	62.196.101,77€
Φόρος εκρών	15.104.311,92€	15.104.311,92€	16.364.198,93€	16.364.198,93€
Υπόλοιπο φόρου εισρών	15.098.363,68€	15.056.963,68€	16.384.677,99€	16.376.627,99€
Πιστωτικό Υπόλοιπο			20.479,06€	12.429,06€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		41.400,00€		

Περαιτέρω, με τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 Πράξεις Προστίμου, επιβλήθηκε στη χρήση **2012** πρόστιμο ποσού **20.700€** (41.400€ x 50%) και στη χρήση **2013** πρόστιμο ποσού **4.025€** (8.050€ x 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6** του **ν. 2523/1997** και του **άρθρου 79** του **ν. 4472/2017**, δεδομένου ότι διενεργήθηκε έκπτωση φόρου εισρών από το φόρο εκρών, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο φόρος των οποίων ανήλθε σε 41.400€, και 8.050€ για τις ανωτέρω χρήσεις αντίστοιχα.

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου, επιβλήθηκε πρόστιμο στη χρήση **2012** ποσού **1.500€** (300€ x 5) για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, δεδομένου ότι υποβλήθηκαν οι περιοδικές δηλώσεις των φορολογικών περιόδων 01/2012, 02/2012, 04/2012, 05/2012 και 07/2012 με ανακριβές περιεχόμενο, ενώ για τις περιόδους αυτές δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή,

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου, επιβλήθηκε πρόστιμο στη χρήση **2013** ποσού **600€**, για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, δεδομένου ότι υποβλήθηκε η περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου 12/2013 καθώς και η εκκαθαριστική δήλωση του έτους με ανακριβές περιεχόμενο, ενώ δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2012	180.000,00€				18.000,00€	18.000,00€
2	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2013	35.000,00€				3.500,00€	3.500,00€
3	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2012	180.000,00€					0,00€
4	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	252.219,61€					0,00€
5	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997 (Εισόδημα)	2012					300,00€	300,00€
6	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997 (Εισόδημα)	2013					300,00€	300,00€
7	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2012	180.000,00€	41.400,00€	20.700,00€	21.457,61€		83.557,61€
8	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2013	35.000,00€					0,00€
9	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 6 ν. 2523/97, 79 ν. 4472/17	2012	41.400,00€				20.700,00€	20.700,00€
10	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 6 ν. 2523/97, 79 ν. 4472/17	2013	8.050,00€				4.025,00€	4.025,00€
11	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997	2012					1.500,00€	1.500,00€
12	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997	2013					600,00€	600,00€
Σύνολα					41.400,00€	20.700,00€	21.457,61€	48.925,00€	132.482,61€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

1. Αποδεικνύεται η διενέργεια των φερόμενων ως εικονικών συναλλαγών, με βάση την αξιολόγηση των πραγματικών δεδομένων και την υφιστάμενη νομολογία και ειδικότερα:
 - α) Σχετικά με την αναγκαιότητα - στα πλαίσια της ομαλής εκτέλεσης αναληφθέντος τεχνικού έργου - λήψης των υπηρεσιών που αντικρίζονται στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από τις δύο εταιρείες στη χρήση 2012, συνολικού καθαρού ποσού 180.000,00€ και στη χρήση 2013 καθαρού ποσού 35.000€,
 - β) Παράθεση γεγονότων και πράξεων που δείχνουν ότι οι περιγραφόμενες στις καταρτισθείσες συμβάσεις υπηρεσίες - εργασίες προς την εταιρεία, από μέρους των εταιρειών: και έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εξέλιξη της πορείας εκτέλεσης του έργου,
 - γ) Αβάσιμη και αστήρικτη η αιτιολογική βάση των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής - παράβαση της τήρησης της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς και των αρχών της συνέχειας και της ενότητας των δημόσιων υπηρεσιών.
2. Στην υποθετική περίπτωση, που ήθελε θεωρηθεί, ότι οι εκδότες των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων δεν είχαν την δυνατότητα διενέργειας των συναλλαγών, προκύπτει ότι η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο των εκδοτών και η εταιρεία, ως λήπτης, τελεί σε καλοπιστία,

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 σε 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 πληρεξουσίου 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 συνεπώς ενήργησε σε κάθε περίπτωση «καλή τη πίστει»
- 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, προς πιστοποίηση δε των ανωτέρω, συντάχθηκε το υπ' αριθμ./2020 πρακτικό ακρόασης.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2020 ΕΜΠ/20-07-2020 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 – 2011 και λοιπά δημοσιευθέντα στοιχεία της

1) Επί των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε η Οικονομική Αστυνομία

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η **10/12/2018** έκθεση ελέγχου της **Οικονομικής Αστυνομίας**, προκύπτει ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων που χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως εικονικά, ήτοι οι επιχειρήσεις, και, συμμετείχαν σε **κύκλωμα 50 εταιρειών**, στις οποίες είχαν τοποθετηθεί νόμιμοι εκπρόσωποι κύπριοι υπήκοοι, ενώ την πραγματική εκπροσώπηση αυτών ασκούσε ο, δεδομένου ότι **στην κατοχή αυτού ευρέθησαν συσκευές “token” της**, με τις οποίες διαχειριζόταν τους τραπεζικούς λογαριασμούς των εταιρειών αυτών, αλλά και όμοιες συσκευές των φυσικών προσώπων (που φέρονται εκπρόσωποι των εν λόγω εταιρειών). Συγκεκριμένα οι επιχειρήσεις που φέρονται ως λήπτριες των εικονικών στοιχείων, απέστειλαν εμβάσματα σε λογαριασμούς των εταιρειών του κυκλώματος, τα ποσά των οποίων, είτε αντλούνταν τμηματικά μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ, είτε μέσω επιμέρους εμβασμάτων που μεταφέρονταν μέσω web - banking σε άλλους εκ των λοιπών λογαριασμών των εταιρειών του κυκλώματος, οι οποίες αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας ως **“ανύπαρκτες – αφανείς εταιρείες”**), και εν συνεχεία αντλούνταν από αυτούς μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ. Μετά από κάθε αρχική πίστωση κεφαλαίων γινόταν ανακύκλωση του σχετικού ποσού με την τμηματική μεταφορά του από τον ένα λογαριασμό στον άλλο, και τελικώς **τα κεφάλαια που εισέρρευσαν σ’ αυτούς, αντλήθηκαν στο σύνολο τους μέσω αναλήψεων από ΑΤΜ.**

Ειδικότερα, από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του κυκλώματος (των εταιρειών και των φυσικών προσώπων), πραγματοποιήθηκαν οι κατωτέρω χρεώσεις συνολικά (αναλήψεις από ΑΤΜ και εμβάσματα), ως φύλλο 107 της έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας:

Συνολικές τραπεζικές κινήσεις ανά έτος	Αναλήψεις από ΑΤΜ		Ανακύκλωση κεφαλαίων μέσω εμβασμάτων	
	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία
Έτος 2011	4.928	8.424.780,00€	2.522	20.477.400,80€
Έτος 2012	9.825	17.525.560,00€	3.609	35.027.160,60€
Έτος 2013	12.140	22.350.290,00€	3.059	36.291.341,53€
Έτος 2014	16.469	29.393.400,00€	3.643	27.901.865,15€
Έτος 2015	7.719	13.625.010,00€	1.840	9.876.344,00€
Σύνολα	51.081	91.319.040,00€	14.673	129.574.112,08€

Η προέλευση των κεφαλαίων που εισήλθαν στους λογαριασμούς των **“ανύπαρκτων - αφανών εταιρειών”**, που αντλήθηκαν μέσω ΑΤΜ **προήλθαν από εμβάσματα ημεδαπών εταιρειών** (για την πληρωμή των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων) και από εμβάσματα **αλλοδαπών εταιρειών** τις οποίες διαχειριζόταν ο (φύλλο 107 της έκθεσης ελέγχου).

Στην έκθεση ελέγχου της οικονομικής Αστυνομίας (φύλλο 191) περιγράφεται **η μέθοδος δράσης της ομάδας του** και τα οφέλη που απεκόμισαν:

- «Ο κατέστη ο υποκρυπτόμενος ιδιοκτήτης - διαχειριστής, ημεδαπών αφανών εταιρειών και αλλοδαπών εταιρειών, με έδρα σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Στη θέση του νομίμου εκπροσώπου των οντοτήτων, ημεδαπών και αλλοδαπών, τοποθετήθηκαν μέλη της ομάδας που διοικούσε, σχεδόν όλοι υπήκοοι της Κυπριακής Δημοκρατίας οι οποίοι

ουδέποτε διέμεναν στην Ελλάδα. Με τον τρόπο αυτό υποκρυπτόταν η διαχείριση των οντοτήτων από τον , και επιπλέον ήταν αδύνατος ο εντοπισμός των νομίμων εκπροσώπων των εταιρειών σε περίπτωση που αυτά αναζητούνταν από τις αρμόδιες αρχές. Οι εταιρείες δεν είχαν καμία υπόσταση και μοναδικό ενεργό στοιχείο τους ήταν ο τραπεζικός λογαριασμός που τηρούσαν στην , τον οποίο ο προαναφερθείς διαχειριζόταν μέσω διαδικτύου.

- Ορισμένες εκ των ανύπαρκτων - αφανών εταιρειών, εξέδωσαν προς τρίτους εικονικά φορολογικά στοιχεία. Για να μην θεωρηθεί ύποπτη η διακίνησή τους, από τους λήπτες αυτών (όπως διαπιστώθηκε στις περιπτώσεις που αυτά κατασχέθηκαν) είχαν τηρηθεί τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (π.χ είχαν καταρτιστεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ των αντισυμβαλλομένων μερών).
- Η εξόφληση των εικονικών παραστατικών, πραγματοποιήθηκε κυρίως μέσω εμβασμάτων προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσαν οι ανύπαρκτες - αφανείς εταιρείες και τους οποίους διαχειριζόταν ο Επομένως, μέσω των πληρωμών τα σχετικά με αυτές κεφάλαια, ουσιαστικά μεταφέρονταν από τους λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων στα μέλη της ομάδας ατόμων που διοικούσε ο Έπειτα από κάθε έμβασμα - πληρωμή εικονικού παραστατικού, τα κεφάλαια που αντιστοιχούσαν στην πληρωμή του, μέσω διαδοχικών συναλλαγών που γινόντουσαν αποκλειστικά μέσω της υπηρεσίας web-banking, μοιράζονταν στους λογαριασμούς άλλων ανύπαρκτων - αφανών εταιρειών. Έτσι, το αρχικό έμβασμα - πληρωμή, αξίας εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ, μετατρεπόταν σε μικρότερης αξίας πιστωτικά υπόλοιπα λογαριασμών. Ακολούθως, μέλος της ομάδας, μετέβαινε σε καταστήματα της και από τα ΑΤΜ αυτών πραγματοποιούσε αναλήψεις με τις οποίες αντλούσε συνολικά τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών των ανύπαρκτων - αφανών εταιρειών, όπως αυτά είχαν διαμορφωθεί ύστερα από την εισροή κεφαλαίων, προερχόμενα από τις πληρωμές των εικονικών παραστατικών.
- Στους λογαριασμούς που τηρούσαν οι ανύπαρκτες - αφανείς εταιρείες στην , εισέρρεαν κεφάλαια τα οποία προέρχονταν και από τις αλλοδαπές οντότητες που διαχειριζόταν ο και τα οποία αφορούσαν την εξόφληση παραστατικών που είχαν εκδώσει προς αυτές οι ημεδαπές ανύπαρκτες - αφανείς εταιρείες. Ύστερα από κάθε πληρωμή επαναλαμβανόταν η ως άνω περιγραφείσα διαδικασία, η οποία είχε ως αποτέλεσμα τη συνολική ανάληψη των αντίστοιχων κεφαλαίων από ΑΤΜ.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, η λήψη και χρήση των εικονικών φορολογικών [στοιχείων] που εξέδωσαν οι εταιρείες που διαχειριζόταν ο , ήταν το μέσο για την παραγωγή των κεφαλαίων που διακινήθηκαν από την ομάδα ατόμων που ο προαναφερόμενος διοικούσε. Επιπλέον, οι εταιρείες που έλαβαν τα εικονικά παραστατικά, αλλοίωσαν τη φορολογική τους εικόνα, καθότι προσαύξησαν τις δαπάνες τους κατά την καθαρή αξία των εικονικών παραστατικών, ενώ συμψήφισαν και τον αναλογούντα σε αυτά φόρο προστιθέμενης αξίας».

Περαιτέρω, από την ίδια ως άνω έκθεση (φύλλο 190^ο) προκύπτει ότι κατασχέθηκαν από το κρησφύγετο του , καθώς και από το δικηγορικό γραφείο του , ηλεκτρονικοί υπολογιστές, σκληροί δίσκοι, κ.λπ. στους οποίους περιλαμβάνονταν μεταξύ άλλων ψηφιακά αρχεία Excel, όπου αναγράφονταν στοιχεία των αλλοδαπών οντοτήτων (διεύθυνση, νόμιμος εκπρόσωπος, τράπεζα, αριθμοί τραπεζικών λογαριασμών καθώς και οι κωδικοί εισόδου στη διαδικτυακή διαχείριση των λογαριασμών). Επίσης όπως αναφέρεται: «σε άλλα ψηφιακά αρχεία επίσης Microsoft Excel, ο αποτύπωνε το πλήθος και τις αξίες των εικονικών παραστατικών, τα κεφάλαια που είχε λάβει μέσω των πληρωμών τους, και τι μέρος αυτών κράτησε ως αμοιβή του».

2) Επί της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα, εκδόσεως της – ΑΦΜ:

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η 10/12/2018 έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας, καθώς και οι από 19/11/2019 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ:, τα οποία είναι **εικονικά**, καθόσον **αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**:

Είδος στοιχείου	Αριθμός / Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
Τ.Π.Υ	 - 31/1/2012	60.000,00€	13.800,00€	73.800,00€
Τ.Π.Υ	 - 3/4/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€
Σύνολο έτους 2012		80.000,00€	18.400,00€	98.400,00€
Τ.Π.Υ	 - 12/12/2013	35.000,00€	8.050,00€	43.050,00€
Σύνολο έτους 2013		35.000,00€	8.050,00€	43.050,00€
Σύνολα		115.000,00€	26.450,00€	141.450,00€

Τα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2012, συνολικού ποσού 80.000€, εκδόθηκαν συνεπεία της από 01/08/2011 σύμβασης παροχής υπηρεσιών, στα πλαίσια του έργου «.....» που υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας (Σχ.3), με την οποία η τελευταία ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών σε ζητήματα που σχετίζονταν με την αντιμετώπιση των προβλημάτων που προέκυψαν κατά την κατασκευή του εν λόγω τεχνικού έργου και ειδικότερα την χωροθέτηση και διάθεση χώρων χρήσης αδρανών υλικών, χώρων στάθμευσης οχημάτων, και εκπόνηση για λογαριασμό της προσφεύγουσας σειράς μελετών κόστους ή αδειοδοτήσεων που αφορούν τα πιο πάνω εκκρεμή θέματα.

Περαιτέρω, το φορολογικό στοιχείο της χρήσης 2013 ποσού 35.000€, εκδόθηκε συνεπεία της από 01/10/2013 Σύμβασης σύμφωνα με την οποία η, ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών σχετικών με τον προσδιορισμό τεχνικοοικονομικών μοντέλων ανάλυσης κόστους για τη συμμετοχή της προσφεύγουσας σε επενδύσεις ενεργειακής απόδοσης και εξοικονόμησης έργων ΟΤΑ (οδοφωτισμοί, ενεργειακές αποδόσεις κτιρίων).

2.1) Λόγοι της εικονικότητας (από την έκθεση της οικονομικής αστυνομίας):

Οι λόγοι της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, όπως αυτοί αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας, είναι οι ακόλουθοι:

- ✓ Η επιχείρηση, η οποία έκανε έναρξη εργασιών στις 17/02/1995, διακοπή εργασιών στις 14/10/2015, και νόμιμος εκπρόσωπός αυτής ήταν από 29/07/2004 έως 26/08/2014 ο, ανήκε στο **κύκλωμα** των 50 “**ανύπαρκτων – αφανών εταιρειών**”, τους λογαριασμούς των οποίων διαχειριζόταν ο
- ✓ Τα εκδοθέντα από την φορολογικά στοιχεία, ήταν το μέσον προκειμένου τα σχετικά ποσά εξόφλησης των στοιχείων αυτών, να καταλήξουν σε λογαριασμούς που διαχειριζόταν ο
- ✓ Από τα στοιχεία της ΔΟΥ και των Ασφαλιστικών φορέων, προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση **ήταν ενεργή κατά τα έτη 2011 – 2014** (καθόσον απασχολούσε προσωπικό, υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ και Συγκεντρωτικές τιμολογίων, τα δεδομένα των οποίων και ως προς τις πωλήσεις και ως προς τις αγορές, για τα έτη 2011 έως 2014, δεν παρουσιάζουν σημαντικές αποκλίσεις), **ενώ για το έτος 2015** δεν δύναται να παραχθεί σαφής εικόνα για την κατάσταση της εταιρείας, καθόσον είχε μεν προσωπικό, στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις αποτυπώνονται σημαντικές αξίες εκροών, αλλά δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές

καταστάσεις με το πλήθος και τις αξίες των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και έλαβε, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων προκύπτει ότι εξέδωσε 30 παραστατικά αξίας 2.106.680,00€, και ότι δεν έλαβε κανένα στοιχείο από τρίτους.

- ✓ Κατά τα κρίσιμα έτη **2012 και 2013**, υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τα δεδομένα των οποίων βρίσκονται σε συνάφεια με τις συγκεντρωτικές δηλώσεις που υπέβαλαν οι τρίτοι, καθώς και με τις περιοδικές δηλώσεις εκάστου έτους (ως φύλλο 152^ο της έκθεσης της Οικ. Αστυνομίας) και συγκεκριμένα:

Διαφορές ΦΠΑ με συγκεντρωτικές	2012	2013
Εκροές Περιοδικών ΦΠΑ	3.410.142,90€	3.910.739,11€
Πωλήσεις από συγκεντρωτικές	3.394.733,38€	3.753.216,67€
Διαφορά	15.409,52€	157.522,44€
Εισροές Περιοδικών ΦΠΑ	2.924.089,01€	3.446.115,11€
Αγορές - Δαπάνες από συγκεντρωτικές	2.900.264,02€	3.314.475,21€
Διαφορά	23.824,99€	131.639,90€

- ✓ Κατά τα έτη 2011 έως 2014 έλαβε και χρησιμοποίησε τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία, τα οποία προέρχονται από εταιρείες του και **έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολό τους** (ως φύλλο 152^ο της έκθεσης της Οικ. Αστυνομίας):

Λήψη Εικονικών ανά έτος από την εταιρεία.....	Έτος 2011		Έτος 2012		Έτος 2013	
	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία
.....	10	423.500,00€	30	718.250,00€	48	1.617.750,00€
.....	19	451.000,00€				
.....	9	545.000,00€	43	1.251.000,00€		
.....			16	678.000,00€	38	1.428.500,00€
Σύνολα	38	1.419.500,00€	89	2.647.250,00€	86	3.046.250,00€

- ✓ Η συνολική αξία των ανά χρήση παραστατικών που έλαβε η, η πορεία του χρήματος που αντιστοιχεί στις πληρωμές τους και παράλληλα η έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας προς εταιρείες που την ίδια χρήση είχαν λάβει εικονικά από τις “ανύπαρκτες - αφανείς εταιρείες” του κυκλώματος, συνιστούν κατά τον έλεγχο σημαντικές ενδείξεις ότι δεν περιοριζόταν μόνο στη λήψη εικονικών, αλλά και στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως φύλλο 160^ο της έκθεσης της Οικ. Αστυνομίας).
- ✓ 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€

2.2) Λόγοι της εικονικότητας (από την έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, μετά από έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπίστωσε ότι τα στοιχεία που προσκομίστηκαν, δεν ανατρέπουν και δεν αποδυναμώνουν τις διαπιστώσεις της Οικονομικής Αστυνομίας και έκρινε αυτά εικονικά στο σύνολό τους, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που προβλέπονταν στη σύμβαση ότι έπρεπε να παραδοθούν, όπως:

Για τα φορολογικά στοιχεία του έτους 2012:

- Αποτελέσματα για την έρευνα που διενήργησε ο Σύμβουλος σχετικά με την χωροθέτηση και διάθεση χώρων χρησιμοποίησης αδρανών υλικών για την κατασκευή του έργου.
- Αποτελέσματα και πορίσματα για την χωροθέτηση και διάθεση χώρων στάθμευσης οχημάτων εκτέλεσης του έργου.

- Μελέτες προσδιορισμού θεμάτων προσωρινών παρακάμψεων σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην μελέτη του έργου.
- Μελέτες για τα αποτελέσματα κόστους ή αδειοδοτήσεων, μελετών των πρόδρομων εργασιών και μελετών εξασφάλισης των οδών πρόσβασης σχετικών με τα παραπάνω.
- Λοιπές αναφορές – εκθέσεις της και οποιοδήποτε άλλο έγγραφο και στοιχείο που να πιστοποιεί την εκτέλεση των εργασιών αυτών.
- Οποιαδήποτε ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ και της ελεγχόμενης επιχείρησης για την πορεία του έργου και τυχόν προβλήματα στην εκτέλεση των εργασιών.
- Πιστοποιήσεις αρμόδιων υπαλλήλων της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις διάφορες φάσεις των εργασιών ή της ολοκλήρωσης της εργασίας της και της ορθής παραλαβής του έργου από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Για το φορολογικό στοιχείο του έτους 2013:

- Αποτελέσματα για την έρευνα που διενήργησε ησχετικά με την δυνατότητα συμμετοχής της ελεγχόμενης εταιρείας στην ανάληψη έργων που σχετίζονται με το παραπάνω αντικείμενο.
- Τις συνταχθείσες (από την) απαραίτητες μελέτες.
- Μελέτες για τα αποτελέσματα και τα πορίσματα της κοστολόγησης των έργων αυτών.
- Μελέτες για τα αποτελέσματα και τα πορίσματα μοντέλων χρηματοοικονομικών ροών των έργων και χρηματοδότησης των επενδύσεων.
- Μελέτες και στοιχεία προσδιορισμού τεχνικών – οικονομικών μοντέλων και σχέδια επ' αυτών.
- Λοιπές αναφορές – εκθέσεις τηςκαι οποιοδήποτε άλλο έγγραφο και στοιχείο που να πιστοποιεί την εκτέλεση των εργασιών αυτών.
- Οποιαδήποτε ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ τηςκαι της ελεγχόμενης εταιρείας για την πορεία του έργου και τυχόν προβλήματα στην εκτέλεση των εργασιών.
- Πιστοποιήσεις αρμοδίων υπαλλήλων της εταιρείας σας για τις διάφορες φάσεις των εργασιών ή της ολοκλήρωσης της εργασίας τηςκαι της ορθής παραλαβής του έργου από την ελεγχόμενη εταιρεία.
- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τυχόν λοιπά στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συγκεκριμένες υπηρεσίες - εργασίες τόσο από τηνόσο και από άλλον Προμηθευτή και τα στοιχεία των υπαλλήλων, ελεύθερων επαγγελματιών ή τρίτων που ενδεχομένως απασχολήθηκαν στο έργο.

2.3) Ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την εικονικότητα των στοιχείων:

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η λήψη των εν λόγω υπηρεσιών σχετίζεται άμεσα με την ανάληψη απ' αυτήν το έτος 2010 της που της ανατέθηκε από την | , προβλεπόμενης δαπάνης 51.562.791,64€ και προϋπολογισμού μελέτης 79.600.000€, το οποίο ολοκληρώθηκε τον Αύγουστο του 2017 (σχετ. η από 29-12-2010 εργολαβική σύμβαση, καθώς και η με αριθ. πρωτ..... / /-2017 βεβαίωση περάτωσης εργασιών της |

), καθόσον με την έναρξη του έργου και ειδικότερα στα πρώτα στάδια υλοποίησης αυτού, διαπιστώθηκαν μια σειρά προβλήματα που δημιουργούσαν προσκόμματα στην ομαλή και έγκαιρη πορεία κατασκευής του έργου. Ειδικότερα τα προβλήματα αφορούσαν την α) στην ολοκλήρωση των αναγκαίων **απαλλοτριώσεων**, κυρίως των τριών ανισόπεδων κόμβων β) στην εξεύρεση **δανειοθαλάμων**¹ και **αποθεσιοθαλάμων**² στην ευρύτερη περιοχή του έργου και κυρίως υλικών κατηγορίας E3 και E4 είτε αυτούσιων είτε θραυστών, γ) την **υποστήριξη σε αδειοδοτήσεις, περιβαντολογικές μελέτες και εγκρίσεις**

¹ **Δανειοθάλαμος:** Είναι χώρος απ' όπου λαμβάνονται αδρανή υλικά (με εκσκαφή ή άλλους τρόπους)

² **Αποθεσιοθάλαμοι:** Είναι οι θέσεις στις οποίες αποτίθενται τα προς απομάκρυνση από το έργο προϊόντα εκσκαφών

και δ) στην αδειοδότηση και συμφωνία επαναλειτουργίας του ανενεργού λατομείου στις, που ήταν αναγκαίο για την προμήθεια των θραυστών υλικών, γεγονός που αποδεικνύεται από το με αριθ. πρωτ. /2012 έγγραφο του Υπουργείου Μεταφορών (Σχετ. 1). Κατόπιν τούτων, συνομολογήθηκαν, με τις εταιρείες: και, συμβάσεις με τις οποίες συμφωνήθηκαν να παρασχεθούν, οι αναγκαίες για την επίλυση των πιο πάνω προκυψάντων ζητημάτων υπηρεσίες - εργασίες και οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα στις αρμόδιες ΔΟΥ.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

Σχετικά με το πρόβλημα των απαλλοτριώσεων για την κατασκευή του αναληφθέντος έργου ήταν απαραίτητο να γίνουν μια σειρά από απαλλοτριώσεις, για την ολοκλήρωση των οποίων απαιτούντο οι αναγκαίες ενέργειες και πράξεις που σχετίζονται με την σύνταξη κτηματολογίου, την διαδικασία κήρυξης της απαλλοτριώσεως, τον προσδιορισμό της αποζημίωσης, την αναγνώριση δικαιούχων, επαφές με δημόσιους φορείς (ΟΤΑ, κτηματολογικά γραφεία κ.λπ.), σύνταξη και υποβολή αναγκάων γνωμοδοτήσεων και μελετών και λοιπές ενέργειες. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι εν λόγω απαλλοτριώσεις έχουν πραγματοποιηθεί, γεγονός που έχει γίνει αποδεκτό και από την φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου, αποδεικνύεται, ότι όντως έχουν λάβει χώρα, από την ίδια οι πιο πάνω αναφερόμενες απαραίτητες, προς τούτο ενέργειες.

Σχετικά με την αναγκαιότητα εξεύρεσης χώρων από όπου θα ελάμβανε χώρα η άντληση των κατάλληλων για την κατασκευή του έργου υλικών, τούτο κατέστη αναγκαίο καθόσον η αναθέτουσα αρχή () δεν είχε υποδείξει καμία θέση λήψης υλικών, ούτε αναφερόταν παρόμοια θέση στα τεύχη δημοπράτησης του έργου. Στα πλαίσια αυτά, με την συμβολή της εταιρείας, προχώρησε στην διαδικασία εύρεσης και υπόδειξης προς την λήψης των απαραίτητων υλικών. Προς επιβεβαίωση, επισυνάπτεται το από 27-09-2012 έγγραφο της προς το Υπουργείο Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων (Συν. 4).

Σχετικά με τις απαιτούμενες ενέργειες που σχετίζονται με την διαδικασία Αδειοδότησης και την επίτευξη συμφωνίας για την επαναλειτουργία του ανενεργού λατομείου στις, προκειμένου να επιλυθεί το ζήτημα της προμήθειας των απαιτούμενων για την κατασκευή του έργου θραυστών υλικών, η οποία πραγματοποιήθηκε με την συμβολή της εταιρείας, οι ενέργειες που έκανε με βάση και την καταρτισθείσα σύμβαση έχουν χρονολογικά ως εξής:

- 11/10/2011: Μίσθωση λατομείου από την προσφεύγουσα
- 21/10/2011: Υποβολή νέας ΜΠΕ στην (σχετ. /21-10-2011).
- 16/11/2011: Αποστολή της νέας ΜΠΕ από την
- 08/02/2012: Υποβολή νέου αιτήματος στο ΥΠΕΧΩΔΕ.
- 13/02/2012: Αποστολή του αιτήματος στην Αποκεντρωμένη Περιφέρεια, ζητώντας να χαρακτηριστεί το υπό κατασκευή έργο ως έργο εθνικής σημασίας (σχετ. /2012).
- Υποβολή στην Αποκεντρωμένη Περιφέρεια
- 12/6/2012: Αίτημα για χαρακτηρισμό του έργου ως εθνικής σημασίας.
- 13/6/2012: Αποστολή του αιτήματος στο ΥΠΕΧΩΔΕ και λήψη του εν λόγω χαρακτηρισμού.
- Οριστική ματαίωση του εγχειρήματος και αναζήτηση άλλης μεθόδου για την ανεύρεση των αναγκάων θραυστών υλικών, λόγω του ότι σημειώθηκαν μεγάλες χρονικές καθυστερήσεις από την Αποκεντρωμένη Περιφέρεια στην , καθόσον απαιτούντο πλέον υπουργικές αποφάσεις λόγω αλλαγής εν τω μεταξύ του ισχύοντος νομικού πλαισίου.

Στα πλαίσια όλης αυτής της διαδικασίας έγιναν μια σειρά από ενέργειες και καταρτίσθηκαν και επιδόθηκαν σε δημόσιους φορείς, με την συμβολή της εταιρείας, όλα τα έγγραφα που ήταν απαραίτητα για την υλοποίηση του εγχειρήματος σχετικά με την αδειοδότηση και επαναλειτουργία του ανενεργού λατομείου (σύνταξη εκθέσεων, μελετών κ.λπ.). Περαιτέρω μετά την οριστικοποίηση του γεγονότος της μη επαναλειτουργίας

του ανενεργού λατομείου, η εν λόγω συμβαλλόμενη εταιρεία ασχολήθηκε με την σύνταξη των εγγράφων που ήταν απαραίτητα για τον προσδιορισμό των οικονομικών – κυρίως - διεκδικήσεων, σε επίπεδο διευκρινίσεων των εκκρεμών ζητημάτων καθώς και στην υποβολή των αιτήσεων θεραπείας και προσφυγών. Επισημαίνεται στην προκειμένη περίπτωση η επιτυχής κατάληξη των εν λόγω αιτήσεων και προσφυγών, με αποτέλεσμα την λήψη από την προσφεύγουσα, χρηματικών αποζημιώσεων.

2.4) Διατάξεις που ισχύουν – Νομολογία:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9** του **Π.Δ. 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), ότι: «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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» και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»

Επειδή, 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 (**ΣτΕ 506/2012**).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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**, **ΣτΕ 1498/2011**, **ΣτΕ 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 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 4: 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 επιβαλλόμενου 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 ουσιώδες 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 Αποφάσεις του ΔΕΦΑΘ, οι οποίες έχουν καταστεί αμετάλητες, 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 τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. και των συναλλασσόμενων με αυτήν επιχειρήσεων, ήτοι με συγκρίσεις ποσοτήτων αγορασθέντων και πωληθέντων εμπορευμάτων, όπως προέκυπταν από τα στοιχεία αυτά [...] και εξαγωγή συμπερασμάτων, 4) ότι η **προσφεύγουσα ήταν επίσης φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή επιχείρηση**, καθ' όσον είχε συσταθεί νομίμως [...], τηρούσε τα νόμιμα Βιβλία και Στοιχεία και είχε επαγγελματική εγκατάσταση στη διεύθυνση ..., όπως διαπιστώθηκε τόσο κατά τον επιτόπιο έλεγχο του ΣΔΟΕ την 23/6/2010, [...], 5) ότι η ΑΥΤΟΨΙΑ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατά την οποία δεν ανευρέθηκε η επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στη διεύθυνση ..., έγινε μετά τη διακοπή των εργασιών της (19/12/2013) [...], ενώ η ύπαρξη της πρώτης επιχειρήσεως προκύπτει από τους ανωτέρω επιτόπιους ελέγχους του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, τους οποίους δεν αμφισβητεί η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, [...], 6) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προέβη σε ορθή καταχώριση των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και σε ορθή μεταφορά των δεδομένων των Βιβλίων της στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις ένδικες χρήσεις. Επίσης υπέβαλε Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992, στην οποία είχε συμπεριλάβει τα παραπάνω ληφθέντα Τιμολόγια, 7) ότι, όπως βεβαιώνεται στην ίδια ως άνω ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (βλ. ΠΑΡ.1, σελ 3), η προσφεύγουσα είχε στην ιδιοκτησία της για τη διακίνηση των εμπορευμάτων της το φορτηγό αυτοκίνητο και **απασχολούσε προσωπικό δύο (2) ατόμων**, ενώ το γεγονός ότι δεν προέκυψε η

αγορά ή η μίσθωση παγίων μηχανημάτων από τα Βιβλία της (κλάρκ ή γερανών) δεν συνεπάγεται ότι δεν είχε τέτοια μηχανήματα, 8) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ή οι συναλλασσόμενες με αυτήν επιχειρήσεις δεν τηρούσαν ορισμένες φορολογικές τους υποχρεώσεις (έκδοση φορτωτικών ή άλλων παραστατικών εγγράφων για τις μεταφορές των εμπορευμάτων, καταχώριση συναλλαγών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις κ.λπ.) δεν συνεπάγεται αναγκαία την εικονικότητα των συναλλαγών, 9) το γεγονός ότι τόσο η προσφεύγουσα, όσο 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 Γ.Α 11) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε κύριο και αποκλειστικό πελάτη την επιχείρηση Γ.Α, 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 Γ.Α, β) γιατί η εξόφληση των αγορών της Γ.Α γινόταν, ως ελέχθη, μέσω Τραπεζών. 12) το γεγονός ότι η προμηθευτρια 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 Γ.Α, 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 Γ.Α, 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 Γ.Α, δεδομένου ότι τόσο η προσφεύγουσα όσο και η επιχείρηση Γ.Α 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.

2.5) Κρίση της υπηρεσίας μας ως προς την εικονικότητα των στοιχείων:

Επειδή με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ** **ΕΞ 2020 ΕΜΠ/08-09-2020** έγγραφό μας ζητήσαμε από την ελέγχουσα αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) να μας πληροφορήσει, αν από τα στοιχεία του φακέλου

της υπόθεσης προκύπτει ότι υφίσταται **αίτημα διοικητικής συνδρομής** που να αφορά την προσφεύγουσα, σε απάντηση δε αυτού, και μετά από τηλεφωνική διευκρίνιση του αιτήματος της υπηρεσίας μας, με το υπ' αριθμ./2020 έγγραφό της (ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/15-09-2020) η ελέγχουσα αρχή μας απάντησε ότι δεν υφίσταται στο φάκελο οποιοδήποτε στοιχείο σχετικά με τις ελεγχόμενες χρήσεις, το οποίο να περιήλθε σ' αυτήν μετά την αποστολή της ενδικοφανούς προσφυγής στην υπηρεσία μας.

Επειδή από την υπ' αριθμ./2019 βεβαίωση της

, προκύπτει ότι η, με αυτοπρόσωπη παρουσία του Προέδρου της και Διευθύνοντος Συμβούλου, Ηλεκτρολόγου Μηχανικού, καθώς και των συνεργατών της, κυρίως των, και, Μηχανολόγων Μηχανικών, ασχολήθηκε, **στα πλαίσια εκτέλεσης του έργου**

«.....», με τα πιο κάτω αντικείμενα: α) την υποβοήθηση της Διευθύνουσας Υπηρεσίας στην ολοκλήρωση των απαλλοτριώσεων και κυρίως στον εντοπισμό διορθώσεων και προσδιορισμού διαφοροποιήσεων των Κτηματολογικών Πινάκων Απαλλοτριώσεων. β) την διερεύνηση και τον έλεγχο των θέσεων λήψεως αδρανών σε πολλά τμήματα του έργου και της ευρύτερης περιοχής, όπως και των θέσεων αποθεσιοθαλάμων των ακατάλληλων υλικών εκσκαφής, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν απαιτούμενων αδειοδοτήσεων και περιβαλλοντολογικών εγκρίσεων. γ) Ιδιαίτερη ενασχόληση επέδειξε, στην εν τέλει μη επιτυχή, αδειοδότηση (σύνταξη εκθέσεων, μελετών, κ.λπ.) του ανενεργού λατομείου «.....» για την κατασκευή του έργου, με την συνδρομή της υπηρεσίας. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων της, όπως διαπιστώθηκε επέδειξε πνεύμα συνεργασίας, άρτια Τεχνική και Επαγγελματική Κατάρτιση, ιδιαίτερες Οργανωτικές και Διοικητικές ικανότητες και απόλυτη συνέπεια έναντι των υποχρεώσεων της Αναδόχου που απέρρεαν από τις συμβατικές της υποχρεώσεις. Ο χρόνος ενασχόλησής της ήταν από 01.08.2011 έως τέλος του 2012 (**Σχ. 6**).

Επειδή, από τα λοιπά προσκομισθέντα έγγραφα, προκύπτει ότι η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, συμμετείχε κατά τα έτη 2011 και 2012 σε διαγωνισμούς του δημοσίου (**Σχ. 4**), ενώ και από τον ιστότοπο **Διαύγεια**, προκύπτει ότι κατά τα έτη 2012 – 2014, έχει αναλάβει διάφορα δημόσια έργα, όπως:

- Το έτος **2012** ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....» από την |
....., συνολικού ύψους **17.958€**.
- Το έτος **2013** ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....» από την |
....., συνολικού ύψους **108.240€**, καθώς και έργα από το Δήμο
..... ύψους **45.000€** και από το Δήμο ύψους **12.300€**.
- Το έτος **2014** ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....» μετά τη διενέργεια διαγωνισμού από το συνολικού ύψους **109.600€**, καθώς και έργα από τα ύψους **94.710€**, από το Δήμο – ύψους **44.999€**, και από το Επιμελητήριο ύψους **80.270€**.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων εταιρεία κατά τα κρίσιμα έτη **2012 – 2013** ήταν **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτή**.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεδομένου ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τις κρίσιμες χρήσεις 2012 και 2013 **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτή**, (αφού διέθετε προσωπικό, υπέβαλε Συγκεντρωτικές καταστάσεις και δηλώσεις ΦΠΑ από τις οποίες δεν προέκυψαν διαφορές, είχε εκτελέσει κατά τα έτη αυτά σημαντικά δημόσια έργα), αλλά και από το προσκομισθέν σημαντικό έγγραφο (**Σχ. 2**).

6), από το οποίο προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων εταιρεία, ασχολήθηκε, στα πλαίσια εκτέλεσης του έργου «.....», ενώ, ούτε από την έκθεση ελέγχου, ούτε από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες, **η φορολογική αρχή είχε το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 1338/2019, ΔΕφΑθ 832/2016, ΔΕφΑθ 4751-2/2019**

Επειδή η από 01/08/2011 σύμβαση που έγινε μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρείας είχε κατατεθεί εμπρόθεσμα στην αρμόδια ΔΟΥ, και περαιτέρω όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικού ύψους 98.400€ εξοφλήθηκαν από την προσφεύγουσα με έμβασμα σε λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας, χωρίς να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε τρόπο ότι το σύνολο ή μέρος του ποσού αυτού επέστρεψε είτε με μετρητά είτε με οποιοδήποτε άλλο τρόπο σε πρόσωπα σχετιζόμενα με την προσφεύγουσα,

Επειδή η ίδια η , η οποία, αποτελεί τον φορέα ανάθεσης του τεχνικού έργου στην προσφεύγουσα, βεβαιώνει ότι στα πλαίσια της εκτέλεσης του έργου αυτού, η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, εκτέλεσε την παροχή υπηρεσιών όπως αυτή περιγράφεται στην από 01/08/2011 σύμβαση μεταξύ αυτής και της προσφεύγουσας, και ως εκ τούτου και τις περιγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία του έτους 2012 συναλλαγές,

Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία , κατά τη χρήση 2012, συνολικής καθαρής αξίας 80.000€ πλέον ΦΠΑ ποσού 18.400€, **αφορούν πραγματικές συναλλαγές.**

Επειδή προκειμένου για το υπ' αριθμ./2013 Τ.Π.Υ που εξέδωσε η ανωτέρω εταιρεία και έλαβε η προσφεύγουσα **καθαρής αξίας 35.000€**, εκδόθηκε σε εκτέλεση της από 01/10/2013 μεταξύ τους σύμβασης παροχής υπηρεσιών, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα στην αρμόδια ΔΟΥ, ενώ το συνολικό ποσό του στοιχείου ύψους **43.400€** εξοφλήθηκε από την προσφεύγουσα με έμβασμα σε λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας, χωρίς να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε τρόπο ότι το σύνολο ή μέρος του ποσού αυτού επέστρεψε είτε με μετρητά είτε με οποιοδήποτε άλλο τρόπο σε πρόσωπα σχετιζόμενα με την προσφεύγουσα,

Επειδή με την από 01/10/2013 σύμβαση η ανωτέρω εταιρεία ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών σχετικών με τον προσδιορισμό τεχνικοοικονομικών μοντέλων ανάλυσης κόστους για τη συμμετοχή της προσφεύγουσας σε επενδύσεις ενεργειακής απόδοσης και εξοικονόμησης έργων ΟΤΑ (οδοφωτισμοί, ενεργειακές αποδόσεις κτιρίων).

Επειδή δεδομένου ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2013 φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, 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

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 01/10/2013 σύμβαση 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. ΣΤΕ 1338/2019, ΔΕΦΑΘ 832/2016.

3) Επί της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η – ΑΦΜ:

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η **10/12/2018** έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας, καθώς και οι από **19/11/2019** εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με **ΑΦΜ:**, τα οποία είναι **εικονικά**, καθόσον αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

Είδος στοιχείου	Αριθμός / Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία	Περιγραφή έργου
Τ.Π.Υ	 15/1/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€	Υπηρεσίες συμβούλου βάσει της από 1/8/2011 σχετικής σύμβασης για το διάστημα 1/1/2012 έως 31/1/2012
Τ.Π.Υ	 1/3/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€	Υπηρεσίες συμβούλου βάσει της από 1/8/2011 σχετικής σύμβασης για το διάστημα 1/2/2012 έως 29/2/2012
Τ.Π.Υ	 31/3/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€	Υπηρεσίες συμβούλου βάσει της από 1/8/2011 σχετικής σύμβασης
Τ.Π.Υ	 25/5/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€	Υπηρεσίες συμβούλου βάσει της από 1/8/2011 σχετικής σύμβασης
Τ.Π.Υ	 21/6/2012	20.000,00€	4.600,00€	24.600,00€	Υπηρεσίες συμβούλου βάσει της από 1/8/2011 σχετικής σύμβασης
Σύνολα		100.000,00€	23.000,00€	123.000,00€	

Οι λόγοι της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση, η οποία έκανε έναρξη εργασιών στις 13/07/2006 και νόμιμος εκπρόσωπός αυτής ήταν από 23/12/2011 και μετά ο, Κύπριος υπήκοος, όπως αυτοί αποτυπώνονται **στην έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας**, είναι οι ακόλουθοι:

- ✓ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό,
- ✓ Δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της,
- ✓ Ο διαχειριστής της εταιρείας ουδέποτε διέμενε στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του,
- ✓ Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών το **έτος 2012**, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλομένων προκύπτει ότι οι πωλήσεις της ανήλθαν σε **864.750,00€** και οι αγορές – δαπάνες της σε **1.922,00€**.
- ✓ Κατά τη χρήση 2012, έχει υποβάλει ηλεκτρονικά περιοδικές δηλώσεις, με συνολικές εκροές ποσού **686.250,00€** και εισροές **687.403,90€**, ενώ σε σύγκριση με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις υφίσταται μεγάλη απόκλιση,
- ✓ Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν με εμβάσματα στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης στην με Νο:, ο οποίος ανήκε στο δίκτυο των λογαριασμών που διαχειριζόταν ο, που όπως προαναφέραμε, κατέληγαν τελικώς σε αναλήψεις από ΑΤΜ.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- ✓ Τα εν λόγω **πέντε** φορολογικά στοιχεία συνολικού ποσού **100.000,00€**, σύμφωνα με την περιγραφή των υπηρεσιών που αναγράφεται σ' αυτά, αφορούν υπηρεσίες συμβούλου, σύμφωνα με την από **01/08/2011 σύμβαση** μεταξύ των δύο εταιρειών,
- ✓ Στα πλαίσια του έργου «.....» υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας η

από **01/08/2011 σύμβαση** παροχής υπηρεσιών (**Σχετ. 2**), με την οποία η εν λόγω εταιρεία ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών σχετικά με την παρακολούθηση της όλης διαδικασίας των απαλλοτριώσεων που ήταν αναγκαίες για την υλοποίηση της κατασκευής του τεχνικού έργου στην: επαφή με δημόσιους φορείς και παρακολούθηση της εξέλιξης των απαλλοτριώσεων σε όλα τα απαιτούμενα στάδια, εκπόνηση αναγκαίων γνωμοδοτήσεων και μελετών για λογισμό της εταιρείας και γενικότερα η διενέργεια των πράξεων που θα καθίσταντο απαραίτητες για την απρόσκοπτη εξέλιξη της διαδικασίας και ιδιαίτερα στον εντοπισμό των διορθώσεων των κτηματολογικών πινάκων σχετικά με τις απαλλοτριώσεις.

Τα στοιχεία που προσκομίστηκαν, δεν ανατρέπουν και δεν αποδυναμώνουν τις διαπιστώσεις της Οικονομικής Αστυνομίας, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που προβλέπονταν στη σύμβαση ότι έπρεπε να παραδοθούν, όπως:

- Μελέτες για τα αποτελέσματα από τις επαφές του Συμβούλου, για λογαριασμό της προσφεύγουσας, με τις αρμόδιες υπηρεσίες της Τοπικής Αυτοδιοίκησης της Αναθέτουσας Αρχής, και των κατά τόπον Κτηματολογικών Γραφείων στις οποίες καταγράφεται το στάδιο της διαδικασίας και της εξέλιξης των απαλλοτριώσεων ακινήτων που είχαν ήδη ξεκινήσει ή και αυτών που θα απαιτούνταν να διενεργηθούν, κατά μήκος του οδικού τμήματος του έργου την εκτέλεση του οποίου έχει αναλάβει η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Καταγραφή του Συμβούλου της εξέλιξης και της πορείας των απαλλοτριώσεων καθ' όλα τα στάδια αυτού ήτοι κατά το στάδιο της σύνταξης κτηματολογίου, κατά το στάδιο κήρυξης της απαλλοτρίωσης, κατά το στάδιο της αποζημιώσεως και κατά το στάδιο της αναγνώρισης δικαιούχων είτε ακολουθήθηκε η συνήθης διαδικασία είτε η κατεπείγουσα και αποτελέσματα - στοιχεία από τις επαφές με τους ανά περίπτωση αρμόδιους φορείς.
- Οι απαραίτητες γνωμοδοτήσεις του Συμβούλου για λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης προς τους αρμόδιους φορείς για την επιλογή της διαδικασίας κατεπείγουσας απαλλοτρίωσης όπως αυτή προβλέπεται εκ του νόμου εφόσον αυτό κρίθηκε αναγκαίο κατά την πορεία εκτέλεσης του έργου.
- Μελέτες για τα αποτελέσματα και τα πορίσματα της ορθής τήρησης της νομοθεσίας, της πιστής τήρησης των χρονοδιαγραμμάτων και της εμπρόθεσμης ανταπόκρισης των μηχανισμών της διοίκησης και των αρμόδιων φορέων σε σχέση με τις υπό εξέλιξη απαλλοτριώσεις με τις οποίες ενημερώνει σχετικά την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Μελέτες για τα αποτελέσματα και τα πορίσματα από τις συνεχείς επαφές του Συμβούλου με τις κατά τύπους εμπλεκόμενες υπηρεσίες της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ήτοι τις αρμόδιες νομικές υπηρεσίες που θα διαχειρίζονταν τις νομικές και δικαστικές ενέργειες καθώς και με τις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες που θα διαχειρίζονταν την τελική οικονομική διευθέτηση των απαλλοτριώσεων προκειμένου να επιλύει για λογαριασμό, της ελεγχόμενης επιχείρησης όλα τα αναφυόμενα ζητήματα.
- Το 10-ήμερο εμπεριστατωμένο υπόμνημα του Συμβούλου προς την ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς και το επικαιροποιημένο διάγραμμα ροής των δραστηριοτήτων εκάστης εν εξελίξει απαλλοτριώσεως, με τις εκτιμήσεις και τις προτεινόμενες λύσεις και τις διεξόδους στις περιπτώσεις καθυστερήσεων ώστε να μην υπάρχουν αδικαιολόγητες καθυστερήσεις στην χρονική αλληλοδιαδοχή των διαδικασιών, να μην συμβούν αναβολές ή επαναλήψεις των διαδικασιών, κάτι που μπορεί να ανατρέψει τα χρονοδιαγράμματα και να μην υπάρξουν μακροχρόνιες καθυστερήσεις κατά την λήψη των υπογραφών των αρμοδίων υπουργών και Περιφερειάρχη.
- Λοιπές αναφορές - εκθέσεις της και οποιοδήποτε άλλο έγγραφο και στοιχείο που να πιστοποιεί την εκτέλεση των εργασιών αυτών.
- Οποιαδήποτε ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ της και της ελεγχόμενης επιχείρησης για την πορεία του έργου και τυχόν προβλήματα στην εκτέλεση των εργασιών.
- Πιστοποιήσεις αρμόδιων υπαλλήλων της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις διάφορες φάσεις των εργασιών ή της ολοκλήρωσης της εργασίας της και της ορθής παραλαβής του έργου από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Πέραν των ανωτέρω η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε στον έλεγχο τυχόν λοιπά στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συγκεκριμένες υπηρεσίες-εργασίες τόσο από την , όσο και από άλλον Προμηθευτή και τα στοιχεία των υπαλλήλων, ελεύθερων επαγγελματιών ή τρίτων που ενδεχομένως απασχολήθηκαν στο έργο.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 (**ΣτΕ 506/2012**)).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 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 στην προκείμενη περίπτωση η εκδότηρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2012 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότηρας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. **ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.**

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότηρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότηρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το έτος 2012 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.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **16/12/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και διακριτικό τίτλο:, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο, με:

1. Την **τροποποίηση** των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ
 - ✓ των υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** χρήσεων **2012** και 2013 αντίστοιχα,
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης **2012**,
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 χρήσης **2012** (λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων),
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 χρήσης **2012** (λόγω ανακρίβειας των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ), και
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 χρήσης **2012**, (λόγω έκπτωσης ΦΠΑ ως λήπτης εικονικών),
2. Την **ακύρωση** των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης **2013**,
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 χρήσης **2013** (λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων),
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 χρήσης **2013** (λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Εισοδήματος),
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 χρήσης **2013** (λόγω ανακρίβειας των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ), και
 - ✓ της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 χρήσης **2013** (λόγω έκπτωσης ΦΠΑ ως λήπτης εικονικών),
3. Την **επικύρωση** της υπ' αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 χρήσης **2012** (λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Εισοδήματος),

• **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

Ως προς τα πρόστιμα

- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου ΚΒΣ έτους 2012 λόγω λήψης εικονικών ποσό 100.000€ x 10%	ποσό	10.000€
- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου ΚΦΑΣ έτους 2013	ποσό	0€
- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 έτους 2012 (ανακρίβεια δήλωσης Εισοδήματος)	ποσό	300€
- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 έτους 2013 (ανακρίβεια δήλωσης Εισοδήματος)	ποσό	0€
- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου ΦΠΑ έτους 2012 - λόγω ανακρίβειας των περιοδικών ΦΠΑ (300€ x 4)	ποσό	1.200€
- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου ΦΠΑ έτους 2013 (λόγω ανακρίβειας των περιοδικών ΦΠΑ)	ποσό	0€
- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου ΦΠΑ έτους 2012 - λόγω έκπτωσης του ΦΠΑ των εικονικών 23.000€ x 50%	ποσό	11.500€
- Ως προς την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Προστίμου ΦΠΑ έτους 2013 - λόγω έκπτωσης του ΦΠΑ των εικονικών	ποσό	0€

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Οικονομικά Έτη	2013	2014
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος	/2019	/2019
Φορολογική Ζημιά χρήσης	-3.076.262,67€	-15.215.344,23€
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει Δήλωσης	2.553.127,70€	4.294.795,39€
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει Ελέγχου (αξία εικονικών Τ.Π.Υ)	100.000,00€	0,00€
Μείον: Μερίσματα ή κέρδη από Συμμετοχές	460.536,64€	254.803,30€
Ζημιά χρήσης	-883.671,61€	-11.175.352,14€
Πλέον: Ζημιά προηγούμενων χρήσεων	-5.451.576,78€	-6.335.248,39€
Ζημιά χρήσης προς συμψηφισμό σε επόμενα έτη	-6.335.248,39€	-17.510.600,53€

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Διαχειριστικές Περιόδους	2012		2013	
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ	/2019		/2019	
	Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου
Αξία Φορολογητέων εκροών	65.961.259,94€	65.961.259,94€	72.243.495,14€	72.243.495,14€
Αξία Φορολογητέων εισροών	53.138.208,59€	53.038.208,59€	62.231.101,77€	62.231.101,77€
Φόρος εκροών	15.104.311,92€	15.104.311,92€	16.364.198,93€	16.364.198,93€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.098.363,68€	15.075.363,68€	16.384.677,99€	16.384.677,99€
Πιστωτικό Υπόλοιπο			20.479,06€	20.479,06€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		23.000,00€		
Πρόστιμο άρ. 58Α ΚΦΔ (50%)		11.500,00€		
Πρόστιμο άρ. 53 ΚΦΔ (71 μην x 0,73%%)		11.920,90€		
Σύνολο προς καταβολή		46.420,90€		

• **Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2012	100.000,00€				10.000,00€	10.000,00€
2	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2013	0,00€				0,00€	0,00€
3	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2012	100.000,00€					0,00€
4	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	100.000,00€					0,00€
5	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997 (Εισόδημα)	2012					300,00€	300,00€
6	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997 (Εισόδημα)	2013					300,00€	300,00€
7	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2012	100.000,00€	23.000,00€	11.500,00€	11.920,90€		46.420,90€
8	 - 19/11/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2013	0,00€					0,00€
9	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 6 ν. 2523/97, 79 ν. 4472/17	2012	23.000,00€				11.500,00€	11.500,00€
10	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 6 ν. 2523/97, 79 ν. 4472/17	2013	0,00€				0,00€	0,00€
11	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997	2012					1.200,00€	1.200,00€
12	 - 19/11/2019	Επιβολής Προστίμου άρ. 4 ν. 2523/1997	2013					0,00€	0,00€
Σύνολα					23.000,00€	11.500,00€	11.920,90€	23.300,00€	69.720,90€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.