



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.04.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1218

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 17.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην ΑΘΗΝΑ επί της οδού, κατά: 1) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, 2) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 {διαχειριστικής χρήσης 2012}, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., 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’ αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 78.720,00 €, λόγω λήψης τριών {3} εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ‘.....’ με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 196.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 45.264,00 € και συνολική αξία 242.064,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 και 12, 9 παρ.1, 5 και 21 παρ.2 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 7 του ν 4337/2015.

2) Με την υπ’ αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 {διαχειριστική χρήση 2012}, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, μειώθηκε η φορολογητέα ζημιά από 2.696.468,64 € σε 2.657.108,64 € {λόγω μη αναγνώρισης αποσβέσεων}.

Οι ως άνω διαφορές, προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 και φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ σύμφωνα με την αρ. /19.12.2019 εντολή ελέγχου. Αιτία δε ελέγχου, απετέλεσε το με εισερχόμενο αρ. πρωτοκόλλου /18-2-2019 (.....) δελτίο πληροφοριών - έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας με την οποία ενημέρωσαν για τις διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις και ελεγκτικές επαληθεύσεις με εμπλεκόμενη την ελεγχόμενη οντότητα. Επίσης, στην υπηρεσία, υφίσταται το με αρ. πρωτ /24-2-2020 Υπηρεσιακό σημείωμα ΦΑΕ Αθηνών βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι μετά από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη έχει λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά την χρήση 2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1.Η πρώτη προσβαλλόμενη Πράξη (..... /2021 & /2021) κοινοποιήθηκε χωρίς να περιέχει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία (δεν αναφέρει την εντολή ελέγχου).

2.Η πρώτη προσβαλλόμενη Πράξη (..... /2021 & /2021) έχει νομική ατέλεια διότι υπάρχει σύγχυση των διατάξεων που εφαρμόστηκαν.

3.Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το 2021 και είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων της χρήσης 2012.

4.Τα επίδικα στοιχεία ήταν στην διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της 5ετους προθεσμίας παραγραφής και για τον λόγο αυτό δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο το δελτίο

πληροφοριών και για τον λόγο αυτό οι πράξεις εκδόθηκαν σε χρόνο που είχε παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα.

5. Δεν κοινοποιήθηκε προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου για την πρώτη προσβαλλόμενη Πράξη (...../2021 &/2021).

6. Να τύχει πλήρους απαλλαγής λόγω εφαρμογής επεικεστέρας κυρώσεως του άρθρου 3 παρ. 4 ν. 4337/2015.

7. Οι πράξεις έχουν ανεπαρκή πλημμελή αυθαίρετη και εσφαλμένη αιτιολογία.

8. Η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση.”

Επειδή, συνεπεία του με εισερχόμενο αρ. πρωτοκόλλου/2019 (...../2019) εγγράφου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας – Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η από 10.12.2018 Έκθεση Ελέγχου σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη διαχειριστική χρήση 2012. Συγκεκριμένα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κατωτέρω Τιμολόγια, εκδόσεως της εταιρείας ‘.....με ΑΦΜ:’ τα οποία είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή ως κάτωθι:

Ημερ.	Στοιχείο	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
30/3/2012	.....	104.000,00	23.920,00
26/4/2012	.....	56.000,00	12.880,00
16/10/2012	.....	36.800,00	8.464,00
	ΣΥΝΟΛΟ	196.800,00	45.264,00

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 μεταξύ άλλων και η επιχείρηση, συμμετείχαν σε **κύκλωμα 50 εταιρειών**, στις οποίες είχαν τοποθετηθεί νόμιμοι εκπρόσωποι κύριοι υπήκοοι, ενώ την πραγματική εκπροσώπηση αυτών ασκούσε ο, δεδομένου ότι **στην κατοχή αυτού ευρέθησαν συσκευές “token” της ΕΤΕ**, 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, απέσπελλαν 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 ATM		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 ATM 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 απέκομισαν:

- «Οκατέστη ο υποκρυπτόμενος ιδιοκτήτης - διαχειριστής, ημεδαπών αφανών εταιρειών και αλλοδαπών εταιρειών, με έδρα σε μη συνεργάσιμα κράτη η 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 ΕΤΕ, 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 ΕΤΕ και από τα ATM 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 ΕΤΕ, 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 απόμων 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, κλπ 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».

Επειδή στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και η προαναφερθείσα από 10.12.2018 έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας, αναφέρονται οι λόγοι της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση " με ΑΦΜ:, ειδικότερα:

‘

Βασικά στοιχεία επιχείρησης

Επωνυμία:	.....
Διακριτικός τίτλος:	.....
Α.Φ.Μ.:	.....
Δ.Ο.Υ.:	ΦΑΕ Αθηνών
Διεύθυνση έδρας:	.....
Λοιπές εγκαταστάσεις:	-
Κύρια δραστηριότητα:	Υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού πολυμέσων (multimedia)
Τηλέφωνο:	.....
Έναρξη εργασιών	.....
Παύση εργασιών:	-
Λογαριασμός στην ΕΤΕ αντιστοιχιζόμενος σε token:	.....
Έναρξη τήρησης λογαριασμού:	14.9.2011

Συσχετιζόμενα Α.Φ.Μ

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ	Ονοματεπώνυμο	Ημ/νια Έναρξης	Ημ/νια Λήξης	Είδος Συμμετοχής
---------------------	---------------	----------------	--------------	------------------

.....	.....	8.12.2004	20.7.2011	Πρόεδρος Δ.Σ.
.....	.....	8.12.2004	20.7.2011	Διευθύνων Σύμβουλος
.....	.....	8.12.2004	1.9.2010	Αντιπρόεδρος Δ.Σ.
.....	.....	8.12.2004	1.9.2010	Μέλος Δ.Σ.
.....	.....	1.9.2010	20.7.2011	Αντιπρόεδρος Δ.Σ.
.....	.....	1.9.2010	20.7.2011	Μέλος Δ.Σ.
.....	.....	20.7.2011	-	Πρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος
.....	.....	20.7.2011	-	Μέλος Δ.Σ.
.....	.....	20.7.2011	-	Μέλος Δ.Σ.

Η εταιρεία για τις ελεγχόμενες περιόδους 7/2011 - 12/2015 έχει υποβάλλει ηλεκτρονικά όλες τις περιοδικές δηλώσεις. Οι δηλώσεις των περιόδων που δεν περιλαμβάνονται στον παρακάτω πίνακα είναι μηδενικές.

Αριθμός Δήλωση	Περίοδος	Συν. Εκροές	Φορ. Εκροές	Φορ. Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο	Προσαύξηση	Πιστωτικό Υπόλοιπα	..... ..... .....	..... .....
.....	Αυγ-11	350.666,82	350.666,82	336.653,13	3.264,69	0	0	0	0
.....	Σεπ-11	519.322,93	519.322,93	519.780,00	0	0	105,13	0	0
.....	10/201 1	250.293,33	249.683,33	251.050,82	0	0	419,65	0	0
.....	11/201 1	429.994,34	429.994,34	431.462,18	0	0	757,27	0	0
.....	12/201 1	124.245,78	124.245,78	125.671,92	0	0	1.085,23	0	0
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		1.874.613,49	1.874.003,49	1.845.526,79				0.00	0.00
.....	Ιαν-12	73.639,80	73.639,80	75.869,06	0	0	1.597,98	0	0
.....	Φεβ-12	218.000,00	218.000,00	212.350,03	0	0	298,49	0	0
.....	Μαρ-12	285.285,00	285.285,00	287.515,94	0	0	811,6	0	0
.....	Απρ-12	219.550,00	219.550,00	218.362,00	0	0	538,52	0	0
.....	Μαϊ-12	650.470,57	650.470,57	651.048,78	0	0	671,5	0	0
.....	Ιουν-12	838.850,00	838.850,00	837.910,00	0	0	455,3	0	0
.....	Σεπ-12	344.695,12	344.695,12	343.648,80	0	0	214,65	0	0
.....	10/201 2	833.800,00	833.800,00	833.243,10	0	0	86,56	0	0
.....	11/201 2	526.200,00	526.200,00	627.970,80	0	0	23.493,84	0	0
.....	12/201 2	410.000,00	410.000,00	323.000,48	0	0	3.473,05	0	0
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		4.400.490,49	4.400.490,49	4.410.918,99				0	0.00
.....	Απρ-13	207.315,00	207.315,00	266.950,00	0	0	17.189,10	0	0
.....	Ιουν-13	200.000,00	200.000,00	182.358,70	0	0	13.131,60	0	0
.....	Ιουλ-13	25.500,00	25.500,00	25.248,20	0	0	13.073,69	0	0
.....	Σεπ-13	16.500,00	16.500,00	16.170,00	0	0	12.997,78	0	0

.....	10/201 3	31.500,00	31.500,00	31.100,70	0	0	12.905,94	0	0
.....	11/201 3	180.100,00	180.100,00	177.330,00	0	0	12.268,84	0	0
.....	12/201 3	249.800,00	249.800,00	248.156,80	0	0	11.890,90	0	0
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		910.715,00	910.715,00	947.314,40				0,00	0.00
.....		160.000,00	160.000,00	158.420,70	0	0	11.527,66	0	0
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΕΩΣ			160.000,00	158.420,70				0.00	0.00
		160.000,00							

Τη χρήση 2011, σύμφωνα με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις οι εκροές της εταιρείας συνολικά ήταν € 5.048.419,89 και οι εισροές αντίστοιχα € 4.883.091,58.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Η εταιρεία δεν υπέβαλλε δηλώσεις με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, δηλώθηκε όμως, ως αντισυμβαλλόμενη από τρίτους τις χρήσεις αυτές. Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθενται τα στοιχεία που προέκυψαν από δηλώσεις τρίτων.....

Χρήση 2012: Συναλλασσόμενοι που δήλωσαν την εταιρεία ως προμηθευτή τους (στοιχεία που εξέδωσε)

.....		3	196.800,00
-------	-------	---	------------

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 κατοικίας τους και τυγχάνουν άγνωστοι. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις αφορούν τις χρήσεις 2011 - 2015 και ειδικότερα τη χρήση 2011 από την 14.9.2011 και έπειτα, που ξεκίνησε να τηρείται ο λογαριασμός της εταιρείας στην ΕΤΕ. Κατά το χρονικό διάστημα αυτό η εταιρεία απασχόλησε περιστασιακά προσωπικό, μέχρι και τον 12/2011. Έκτοτε δεν είχε προσωπικό και δεν εντοπίστηκε λειτουργική εγκατάσταση της εταιρείας. Σύμφωνα με τη φορολογική εικόνα της εταιρείας, εντοπίζονται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των αξιών των εκροών - εισροών που αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις φπα και εκείνων που προκύπτουν από τις δηλώσεις τρίτων με τις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών. Ειδικότερα οι εισροές (δαπάνες) που αποτυπώνονται στις περιοδικές δηλώσεις φπα υπερβαίνουν σημαντικά τις συνολικές αξίες των παραστατικών που τρίτοι δήλωσαν πως εξέδωσαν προς την εταιρεία. Σημειώνεται πως τις χρήσεις 2012 και 2013 που προκύπτουν αξίες εκροών - εισροών για την εταιρεία, εκείνη δεν απασχολούσε προσωπικό. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις τρίτων, το μεγαλύτερο μέρος των εκροών των χρήσεων 2011, 2012 και 2013 προήλθε από την έκδοση παραστατικών προς τους ίδιους αντισυμβαλλόμενους. Βάσει

των προαναφερθέντων και δεδομένου ότι δεν εντοπίστηκε λειτουργική εγκατάσταση της εταιρείας, των στοιχείων που μας γνώρισε ο αρμόδιος ασφαλιστικός φορέας και των ιδιαίτερα υψηλών αποκλίσεων που εντοπίζονται στη φορολογική εικόνα της εταιρείας, αυτή κατά τις χρήσεις 2011 - 2015 ήταν ανύπαρκτη - αφανής. Οι αξίες εκροών - εισροών που προκύπτουν για αυτή αντιστοιχούν σε εικονικά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε - έλαβε.»

ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΕΙΚΟΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ - Απόσπασμα από τα Φύλλα 47° ΕΩΣ 106° της από 10/12/2018 έκθεσης ελέγχου (παράθεση μόνο πληροφοριών που αφορούν άμεσα την εταιρεία)

46.

Στο κρησφύγετο του εντοπίστηκε συσκευή token η οποία αντιστοιχούσε στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ΕΤΕ, με δικαιούχο την «.....»,

Νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας τελεί από την 20.7.2011 ο

Ο έλεγχος της εταιρείας αφορά ης χρήσεις 2011 - 2015 και ειδικότερα εκείνο το διάστημα των χρήσεων που είχε κίνηση ο λογαριασμός. Ο λογαριασμός ξεκίνησε να τηρείται κατά την ελεγχόμενη περίοδο και είχε κίνηση από την 14.9.2011 μέχρι την 8.8.2015. Βάσει των στοιχείων που έχουν παρατεθεί για την εταιρεία, ισχύουν τα ακόλουθα:

- Η εταιρεία απασχόλησε προσωπικό όνο τη χρήση 2011, ενώ τις επόμενες ελεγχόμενες χρήσεις δεν είχε προσωπικό.
- Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φπα και τις δηλώσεις τρίτων με τις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, εντοπίζονται τα ακόλουθα δεδομένα για την εταιρεία:

Περίοδος	Εκροές βάσει ΦΠΑ	Εισροές Βάσει ΦΠΑ	Εκροές βάσει Συγκεντρωτικών Καταστ.	Εισροές βάσει Συγκεντρωτικών Καταστ.
Χρήση	1.874.613,49	1.845.526,79	5.010.482,02	102.108,92
Χρήση	4.400.490,49	4.410.918,99	7.929.797,62	10.023,88
Χρήση	910.715,00	947.314,40	4.590.455,00	662,42
Χρήση	160.000,00	158.420,70	Δεν υπάρχουν δεδομένα	
Χρήση	0	0	Δεν υπάρχουν δεδομένα	

Η κίνηση του λογαριασμού περιγράφεται ως ακολούθως:.....

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ακολούθως παρατίθενται η κίνηση των λογαριασμών που τηρούσαν στην ΕΤΕ, κατά τα έτη 2011 - 2015, οι Κύπριοι υπήκοοι στοιχεία των οποίων εντοπίστηκαν στο κρησφύγετο τον στο

4. Στο κρησφύγετο του, εντοπίστηκε συσκευή token η οποία αντιστοιχούσε στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ΕΤΕ, με δικαιούχο τον με ΑΦΜ:/Δ.Ο.Υ: Αχαρνών.....

15. Στο κρησφύγετο του, εντοπίστηκαν έγγραφα με χρηματικά ποσά και οι λογαριασμοί στους οποίους πιστώνονταν, από τα οποία προέκυπτε ότι ο με ΑΦΜ:/Δ.Ο.Υ: Γαλατσίου, τηρεί στην ΕΤΕ τον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό.....

16. Στο κρησφύγετο του, εντοπίστηκαν έγγραφα με χρηματικά ποσά και οι λογαριασμοί στους οποίους πιστώνονταν, από τα οποία προέκυπτε ότι ο με ΑΦΜ:

...../Δ.Ο.Υ.: Ψυχικού, τηρεί στην ΕΤΕ υπ* αριθ. τραπεζικό λογαριασμό.

ΕΝΟΡΚΕΣ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ ΜΑΡΤΥΡΩΝ (απόσπασμα από τα Φύλλα 190° - 191° της από 10/12/2018 έκθεσης ελέγχου)

Στα πλαίσια του ελέγχου της η Οικονομική Αστυνομία κάλεσε προς εξέταση άτομα, τα οποία σχετίζονταν με τις ερευνώμενες οντότητες και από τις Ένορκες Εξετάσεις που διενεργήθηκαν προέκυψαν τα παρακάτω:

Ένορκη εξέταση του

Ομε ΑΦΜ:και ΑΔΤ:, διετέλεσε στην «.....» 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.

Επειδή τη χρήση 2011 και μέχρι την 20.7.2011, η «.....» εξέδωσε φορολογικά στοιχεία τα οποία έχουν κριθεί από τον έλεγχο εικονικά και επειδή από την ανωτέρω ημερομηνία και έπειτα, μέλη του Δ.Σ. της εταιρείας τελούν αχυράνθρωποι, προκειμένου να υποκρύπτεται η διαχείριση της εταιρείας από τον, κλήθηκε ο ανωτέρω προκειμένου να ερωτηθεί για τη δραστηριότητα της εταιρείας μέχρι την αποχώρησή του και ης συνθήκες υπό ης οποίες πραγματοποιήθηκε αυτή.

Στην από 22.1.2018 ένορκη εξέτασή του, οδήλωσε ότι μέχρι και την 20.7.2011 ήταν ο κατά 50% μέτοχος της «.....» και νόμιμος εκπρόσωπος αυτής. Τη χρήση 2011 και μέχρι την αποχώρησή του, η εταιρεία απασχολούσε εννέα άτομα, τα περισσότερα με γνώσεις πληροφορικής συναφείς με το αντικείμενο της εταιρείας που ήταν η ανάπτυξη λογισμικού και η μηχανογράφηση επιχειρήσεων. Όπως δήλωσε κατά την εξέτασή του, η «.....» δεν ανέπτυσσε λογισμικό, την εργασία αυτή πραγματοποιούσε για λογαριασμό της η «.....» και η «.....» επέβλεπε την πρόοδο του έργου. Εν συνεχεία τιμολογούσε για τα σχετικά έργα η «.....» τους πελάτες της και κατόπιν η «.....» αυτή.

Έτερος μέτοχος της εταιρείας ήταν ο με ΑΦΜ: και ΑΔΤ:, ο οποίος επίσης αποχώρησε από την εταιρεία την 20.7.2011. Συγκεκριμένα οι μεταβίβασαν την εταιρεία σε άτομο υπό στοιχείατην 20.7.2011 έναντι συνολικού αντιτίμου €140.000 ήτοι €70.000 για κάθε μέτοχο. Τα χρήματα τους παραδόθηκαν σε μετρητά την ημερομηνία της μεταβίβασης στο δικηγорικό γραφείο τουόπου και πραγματοποιήθηκε αυτή. Στο νέο ιδιοκτήτη παραδόθηκε το φορολογικό - λογιστικό αρχείο της εταιρείας και έκτοτε ο σταμάτησε να έχει την όποια σχέση με την «.....».

Όσα δήλωσε ο στην ένορκη εξέτασή του, επιβεβαίωσαν τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την εικονικότητα του συνόλου των εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η «.....» από τη χρήση 2011 και έπειτα, και ειδικότερα και εκείνων που εκδόθηκαν τη χρήση 2011 και προγενέστερα της 20.7.2011. Όπως κατέθεσε ενόρκως ο η «.....» εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για την τιμολόγηση έργων που δεν πραγματοποίησε εκείνη, αλλά η «.....» από την οποία έλαβε με τη σειρά της φορολογικά στοιχεία. Όπως όμως, έχει παρατεθεί στην παρούσα έκθεση η «.....» από τη χρήση 2011 δεν είχε προσωπικό κατάλληλο για την παραγωγή λογισμικών και συναφών προϊόντων και επομένως δεν μπορούσε να παράγει τα αντίστοιχα έργα.

Το πρόσωπο που κατονόμασε ο ως νέο μέτοχο και νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας είναι ομε ΑΦΜ:, υπήκοος της Κυπριακής Δημοκρατίας και όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, αχυράνθρωπος για να υποκρύπτεται η διαχείριση της

εταιρείας από τον

..... (απόσπασμα από το Φύλλο της από 10/12/2018 έκθεσης ελέγχου)

«Η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:/ΔΟΥ: ΦΑΕ Αθηνών, ζήτησε έλαβε και χρησιμοποίησε τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία και πραγματοποίησε τις ακόλουθες πληρωμές που κατέληξαν στην ομάδα ατόμων που διοικούσε ο

Εκδότρια Εικονικών Παραστατικών		Χρήση	Πλήθος Παραστατικών	Συν. Καθαρή Αξία
...../ΔΟΥ: ΦΑΕ		2012	3	196.800,00
Πληρωμές των εικονικών φορολογικών στοιχείων				
Λογ. που Πιστώθηκε	Δικαιούχος	Ημερομηνία	Αξία Πίστωσης	Αιτιολογία
.....		3/4/2012	50.000,00	.....
.....		3/4/2012	54.000,00	.....
.....		26/4/2012	23.920,00	.....
.....		27/4/2012	56.000,00	.....
.....		8/10/2012	12.880,00	.....
.....		19/10/2012	10.000,00	.....
.....		30/10/2012	10.000,00	.....
.....		8/11/2012	15.000,00	.....
.....		20/11/2012	10.264,00	.....
Συνολική Αξία			242.064,00	

Επειδή από την 30.12.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε, ότι {σελίς 127-128}:

“Ο παρών έλεγχος, αφού έλαβε υπόψιν το γεγονός ότι:

- Ο από 20/7/2011 νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας και τα λοιπά μέλη του Δ.Σ. ουδέποτε διέμεναν στη διεύθυνση κατοικίας τους και τυγχάνουν άγνωστοι,
- Τον από 14/9/2011 λογαριασμό της εταιρείας στην ΕΤΕ με αριθμό, τον διαχειριζόταν ομέσω της υπηρεσίας web-banking, κάνοντας χρήση συσκευής παραγωγής ηλεκτρονικών κλειδαριθμών (token), η οποία εντοπίστηκε στην κατοικία που ο ανωτέρω συνελήφθη, μαζί με έντυπα με όνομα χρήστη (username) και κωδικό πρόσβασης (password) για χρήση της ίδιας υπηρεσίας,
- Η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε προσωπικό για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015
- Δεν εντοπίστηκε λειτουργική εγκατάσταση της ελεγχόμενης εταιρείας,
- Η ελεγχόμενη εταιρεία έχει εκδώσει τουλάχιστον Ενενήντα πέντε (95) εικονικά Τιμολόγια καθαρής αξίας τουλάχιστον 7.929.797,62,00€ στη χρήση 1/1 - 31/12/2012 & είκοσι πέντε (26) εικονικά Τιμολόγια καθαρής αξίας τουλάχιστον 4.590.455,00€ στη χρήση 1/1 - 31/12/2013 (βλέπε προηγούμενο κεφάλαιο «6.2.2.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ»:
- Σύμφωνα με το με αριθμό/17-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών του ΚΕΜΕΕΠ διενεργήθηκε έλεγχος στην (λήπτης φορ. Στοιχείων της ελεγχόμενης) και καταλογίστηκαν πρόστιμα για τη λήψη εικονικών φορολογικών

στοιχείων ποσού 2.817.500,00€ στη χρήση 2013,

- Η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος,
- Η ελεγχόμενη δήλωσε στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. εισροές πολύ μεγάλου ύψους, ενώ αντίθετα δηλώθηκε στις Συγκεντρωτικές Τιμολογίων από τρίτες εταιρείες ως λήπτης τιμολογίων ιδιαίτερα χαμηλής αξίας, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

Χρήση	Δηλωθείσες Εισροές στις Δηλώσεις ΦΠΑ	Αγορές - Δαπάνες από Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τρίτων	Διαφορά
1/1/2012-31/12/2012	4.410.918,99	10.023,88	-4.400.895,11
1/1/2013-31/12/2013	947.314,40	662,42	-946.651,98
1/1/2014-31/12/2014	158.420,70	378,82	-158.041,88
1/1/2015-31/12/2015	-	176,19	176,19

- Η ελεγχόμενη δηλώθηκε στις Συγκεντρωτικές Τιμολογίων από τρίτες εταιρείες ως λήπτης τιμολογίων ποσού 10.023,88, 662,42, 378,82 και 176,19 για τις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 αντίστοιχα. Τα παραπάνω αφορούν δαπάνες κυρίως για leasing αυτοκινήτων, καύσιμα, διόδια κτλ, άρα δαπάνες που δεν σχετίζονται με τη λειτουργική δραστηριότητα της ελεγχόμενης εταιρείας. Δηλαδή η ελεγχόμενη ενώ εμφανίζεται να πραγματοποιεί ανά χρήση αγορές και δαπάνες ποσού 10.023,88, 662,42, 378,82 και 176,19 εκδίδει τιμολόγια αξίας 7.929.797,62, 4.590.455,00, 160.000,00 και 3.267,46 € αντίστοιχα

Ο παρών έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι:

Η ελεγχόμενη εταιρεία για τις χρήσεις 1/1 - 31/12/2012, 1/1 - 31/12/2013, 1/1 - 31/12/2014 και 1/1 - 31/12/2015 ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, και κατά συνέπεια το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στις ελεγχόμενες χρήσεις τουλάχιστον στις παρακάτω εταιρείες κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων		Χρήση 2012		Χρήση 2013	
Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Πλήθος στοιχείων	Καθ. Αξία στοιχείων	Πλήθος στοιχείων	Καθ. Αξία στοιχείων
.....		3	196.800,00		

Επειδή από την Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την προσφεύγουσα επιχείρηση, διαπιστώθηκε, ότι {σελίς 50-51}:

“ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ύστερα από τα ανωτέρω και αφού έχουν ληφθεί υπόψη:

1)οι ισχύουσες διατάξεις

2)οι διαπιστώσεις στην έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας, (ΑΡ. ΠΡΩΤ./2019)

3)οι διαπιστώσεις στην από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για την εκδότρια των στοιχείων, για την χρήση 2012

4)Τα προσκομισθέντα βιβλία, στοιχεία, τις υποβληθείσες δηλώσεις και λοιπά δικαιολογητικά ελέγχου

Κρίνει ότι τα πιο κάτω φορολογικά στοιχεία:

Ημερ. Έκδοσης	Στοιχείο	Καθ. Αξία	ΦΠΑ
30/3/2012	.....	104.000,00	23.920,00
26/4/2012	.....	56.000,00	12.880,00
16/10/2012	.....	36.800,00	8.464,00
	ΣΥΝΟΛΟ	196.800,00	45.264,00

εκδόσεως με ΑΦΜσυνολικής αξίας 196.800,00 € πλέον ΦΠΑ που έλαβε η ελεγχόμενη κατά την χρήση 2012 είναι **εικονικά ως προς την συναλλαγή αφού:**

- Η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση δεν απασχολούσε προσωπικό από το 2011 ώστε να είναι ικανή να παρέχει οποιαδήποτε υπηρεσία
- Η εκδότρια του φορολογικού στοιχείου επιχείρηση εμφάνιζε κυρίως εικονικές αγορές ή δεν είχε αγορές ώστε να μπορεί να πραγματοποιεί πωλήσεις,
- Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας και τα λοιπά μέλη του Δ.Σ. ουδέποτε διέμεναν στη διεύθυνση κατοικίας τους και τυγχάνουν άγνωστοι
- Υπάρχουν σοβαρές αποκλίσεις όπως παρουσιάζονται στο παρακάτω πίνακα, στις πωλήσεις και αγορές που η εκδότρια του εικονικού στοιχείου δήλωσε με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και τις αγορές και πωλήσεις που δήλωσαν τρίτοι με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Περίοδος	Εκροές βάσει ΦΠΑ	Εισροές Βάσει ΦΠΑ	Εκροές βάσει Συγκεντρωτικών Καταστ.	Εισροές βάσει Συγκεντρωτικών Καταστ.
Χρήση 2011	1.874.613,49	1.845.526,79	5.010.482,02	102.108,92
Χρήση 2012	4.400.490,49	4.410.918,99	7.929.797,62	10.023,88
Χρήση 2013	910.715,00	947.314,40	4.590.455,00	662,42
Χρήση 2014	160.000,00	158.420,70	Δεν υπάρχουν δεδομένα	
Χρήση 2015	0	0	Δεν υπάρχουν δεδομένα	

Από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι το 2012 αυτή η εκδότρια επιχείρηση δήλωσε πωλήσεις 4.400.490,49€ και αγορές 4.410.918,99€, ενώ οι τρίτοι δήλωσαν πωλήσεις προς αυτή μόνο 10.023,88 και αγορές από αυτή 7.929.787,62€.

-Ουδέποτε εντοπίσθηκε λειτουργική εγκατάσταση της εκδότριας των φορολογικών στοιχείων επιχείρησης

-Το γεγονός ότι την διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας του φορολογικού στοιχείου επιχείρησης, αλλά και την διοίκησή της είχε ο συλληφθείς κ, την παραβατική συμπεριφορά του οποίου εκθέσαμε ανωτέρω.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και προς απόδειξη των ισχυρισμών της, ότι, τα ληφθέντα υπό κρίση Τιμολόγια από την "", δεν είναι εικονικά, επικαλείται και προσκομίζει τα εξής:

{8.6.} "Στην προκειμένη περίπτωση, η επίδικη συναλλαγή με την εταιρεία αφορά σε δύο αναθέσεις έργων το 2012, που ουσιαστικά συνιστούν ανάπτυξη δύο διακριτών φάσεων (Α και Β) του Πληροφοριακού Συστήματος Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Έργων (ΠΣ ΔΣΕ).

Ειδικότερα, το αντικείμενο των δύο ελεγχόμενων συμβάσεων ήταν το ακόλουθο (βλ. αντίγραφα των 2 συμβάσεων - **Συνημμένο 4**):

Η από 3/1/2012 σύμβαση - Φάση Α του ΠΣ ΔΣΕ

Η Φάση Α περιελάμβανε την ανάπτυξη Πληροφοριακού Συστήματος Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Έργων (ΠΣ ΔΣΕ,) που μπορεί να αποτελέσει αποτελεσματικό εργαλείο διοίκησης για Διαχειριστικές αρχές (ΔΑ/ΕΤΔ) στο πλαίσιο της διαχείρισης Επιχειρησιακών Προγραμμάτων (ΕΠ), με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Τη βελτιστοποίηση της παρακολούθησης και διαχείρισης του ΕΠ και των πράξεων που η ΔΑ διαχειρίζεται ως Ενδιάμεσος Φορέας Διαχείρισης (ΕΦΔ)
- Την ολοκληρωμένη παρακολούθηση των πράξεων του ΕΠ σε φυσικό και οικονομικό επίπεδο
- Την υποστήριξη στον προγραμματισμό και τη διενέργεια των επιτόπιων επαληθεύσεων
- Την παραγωγή δυναμικών εκθέσεων και αναφορών

Αναλυτικότερα, η Φάση Α ανάπτυξης περιλάμβανε τα ακόλουθα επιμέρους υποσυστήματα:

- ΤΙ - Υποσύστημα Παρακολούθησης Επιχειρησιακών Προγραμμάτων
- Υ2 - Υποσύστημα Παρακολούθησης Πράξεων
- Υ3 - Υποσύστημα Υποστήριξης Επιτόπιων Επαληθεύσεων
- Υ4 - Υποσύστημα Παραγωγής Στατιστικών Αναλύσεων και Αναφορών
- Υ5 - Υποσύστημα Εισαγωγής/Εξαγωγής στοιχείων προς τρίτα συστήματα

Η από 5/7/2012 σύμβαση - Φάση Β του ΠΣ ΑΣΕ

Η Φάση Β περιελάμβανε την ανάπτυξη πρόσθετου υποσυστήματος, της ήδη αναπτυχθείσας εφαρμογής Πληροφοριακό Σύστημα Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Έργων (ΠΣ ΔΣΕ) και, ειδικότερα, του υποσυστήματος 6, με αντικείμενο την παρακολούθηση των εργασιών μιας Διαχειριστικής Αρχής ως πρόσθετο υποσύστημα της ήδη αναπτυχθείσας εφαρμογής στο πλαίσιο της Φάσης Α.

Το υποσύστημα 6 υποστήριζε τον προγραμματισμό, συντονισμό, εκτέλεση παρακολούθηση και αποτίμηση των εργασιών της Διαχειριστικής Αρχής με ενδεχόμενη εμπλοκή Συμβούλου Τεχνικής Υποστήριξης (ΣΤΥ), για την υποστήριξη της εκτέλεσης των εργασιών. Οι επιμέρους λειτουργικές ενότητες του υποσυστήματος αυτού ήταν οι ακόλουθες:

- I. Ενότητα Διαχείρισης Πακέτων Εργασιών - Εργασιών- Δραστηριοτήτων
- II. Ενότητα Διαχείρισης Εγγράφων
- III. Ενότητα Διαχείρισης Φορμών και Διαδικασιών.

{8.7} ΤΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ "....."

Το Πληροφοριακό Σύστημα Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Έργων (ΠΣ ΔΣΕ), (Φάση Α και Β) συνιστά μέρος του πυλώνα 3 του επενδυτικού Προγράμματος Βελτίωσης και Ανάπτυξης (πρόγραμμα «.....») της εταιρείας, το οποίο ξεκίνησε πιλοτικά το 2009 και

ολοκληρώθηκε το 2014. Το πρόγραμμα είχε τρεις πυλώνες:

- Ο πρώτος πυλώνας αφορούσε στην ανάπτυξη ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος για την υποστήριξη και βελτιστοποίηση των εσωτερικών εταιρικών λειτουργιών (**Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα**).
- Ο δεύτερος πυλώνας αφορούσε στην ανάπτυξη εργαλείων και συστημάτων που υποστηρίζουν το σύνολο των υπηρεσιών της εταιρείας (**Ολοκληρωμένο Περιβάλλον Παροχής Συμβουλευτικών Υπηρεσιών και Λύσεων -**)
- Ο τρίτος πυλώνας αφορούσε στην ανάπτυξη λύσεων πληροφορικής και εργαλείων τα οποία στόχος ήταν να πωληθούν σε τρίτους είτε αυτόνομα είτε συνοδευόμενα με υπηρεσίες της εταιρείας (**Ολοκληρωμένο Περιβάλλον Λύσεων και Προϊόντων -**). Ειδικότερα, τα συστήματα - εφαρμογές του 3^{ου} πυλώνα του επενδυτικού προγράμματος ήταν τα ακόλουθα:

Ο Εφαρμογή υποστήριξης αναθετουσών αρχών στη Διαχείριση Δημόσιων Τεχνικών Έργων

ο Εφαρμογή Διαχείρισης Έργων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων

ο Εφαρμογή Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Έργων Δικαιούχων

ο Εφαρμογή Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Έργων ΕΦΔ

ο Σύστημα Επιτελικής Παρακολούθησης Παρεμβάσεων που αφορούν την εφαρμογή πολιτικών

ο Εφαρμογή Διοίκησης Έργων

ο Εκπαιδευτικές λύσεις (Learning Solutions)

ο Επιλεγμένα προϊόντα και υπηρεσίες προς Δήμους (Consulting Products & Services)

Στόχος του επενδυτικού αυτού προγράμματος ήταν, αφ' ενός η βελτιστοποίηση της αποτελεσματικότητας - αποδοτικότητας των εσωτερικών λειτουργιών της εταιρείας και, αφ' ετέρου, η τυποποίηση προϊόντων και υπηρεσιών της και η ανάπτυξη συστημάτων και εφαρμογών που η εταιρεία έκρινε ότι σε ένα χρονικό ορίζοντα 5 - 10 ετών θα είχαν μεγάλη ζήτηση από σημαντικό πλήθος πελατών. Για το λόγο αυτό, και δεδομένου ότι τα αποτελέσματα του επενδυτικού προγράμματος αναμενόταν να αποφέρουν σημαντικά οφέλη στην επιχείρησή μας σε σημαντικό βάθος χρόνου, κρίθηκε σκόπιμο και εύλογο οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο του επενδυτικού αυτού προγράμματος να μην επιβαρύνουν αποκλειστικά τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν αλλά να αντιμετωπιστούν ως επένδυση και λογιστικά.

{8.8} Το πρόγραμμα «.....» έλαβε την οριστική του μορφή το 2010, οπότε και εγκρίθηκε από το ΔΣ της εταιρείας, στο πλαίσιο της από 30-8-2010 απόφασης (βλ. **Συνημμένο 5: Απόσπασμα πρακτικού του ΔΣ και απόσπασμα της παρουσίασης του επενδυτικού προγράμματος που αφορά στον 3ο πυλώνα**).

{8.9} Το επενδυτικό πρόγραμμα «.....» συνολικό κόστος 2.072.184,69 ΕΥΡΩ χωρίς ΦΠΑ, εκ των οποίων ποσό 1.673.283,39 ΕΥΡΩ χωρίς ΦΠΑ αφορούσε σε δαπάνες τρίτων (μέρος της οποίας συνιστά η ελεγχόμενη δαπάνη ύψους 196.800 ΕΥΡΩ, ήτοι ποσοστό 11,76% της συνολικής δαπάνης τρίτων, ή ποσοστό 9,5% του συνολικού κόστους του επενδυτικού προγράμματος «.....» (βλ. σχετική βεβαίωση με οικονομικά στοιχεία όπως προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας - **Συνημμένο 6**).

{8.10}, ως πλέον συμφέρουσα ανεδείχθη η προσφορά της εταιρείας με συνολική τιμή 196.800 πλέον ΦΠΑ και τιμή κατά φάση: 160.000 ΕΥΡΩ για τη Φάση Α και 36.800 ΕΥΡΩ για τη Φάση Β (βλ. αντίγραφα των προσφορών - **Συνημμένο 8**)

Σημειωτέον, ότι το έργο αυτό συνιστούσε τη δεύτερη συνεργασία της εταιρείας με την εταιρεία μας, δεδομένου ότι η πρώτη συνεργασία της εταιρείας μας με την έλαβε χώρα το 2010, πάλι στο πλαίσιο του επενδυτικού προγράμματος «.....».....

Η υλοποίηση των δύο ανωτέρω συμβάσεων έγινε από την εταιρεία χωρίς ιδιαίτερα προβλήματα και τα υποσυστήματα των δύο φάσεων Α και Β, καθώς και τα εγχειρίδια διαχείρισης, Τεκμηρίωσης και Χρήσης Πληροφοριακού Συστήματος Διαχειριστικών Αρχών, παραδόθηκαν εγκαίρως και προσηκόντως με βάση τα συμβατικά προβλεπόμενα (βλ. αντίγραφα των σχετικών εγχειριδίων - **Συνημμένο 9**).....

{8.11}....., οι ακόλουθες συμβάσεις της εταιρείας μας, στις οποίες αξιοποιήθηκε πλήρως το εν λόγω σύστημα (βλ. σχ. Αντίγραφα των 2 συμβάσεων - **Συνημμένο 10**):

- Η από 11-6-2012 σύμβαση της εταιρείας μας, ως επικεφαλής ένωσης εταιρειών για την υλοποίηση του έργου «Τεχνική και Διαχειριστική Υποστήριξη στην Ειδική Υπηρεσία Διαχείρισης του ΕΠ Ψηφιακή Σύγκλιση για τη διαχείριση - παρακολούθηση - έλεγχο πράξεων Ψηφιακής Σύγκλισης του ΕΣΠΑ» συνολικής αξίας 3.339.900 ΕΥΡΩ πλέον ΦΠΑ, στο πλαίσιο της οποίας προβλεπόταν η ανάπτυξη του Πληροφοριακού Συστήματος παρακολούθησης συγχρηματοδοτούμενων έργων διοίκησης και παρακολούθησης των εργασιών του Συμβούλου Τεχνικής Υποστήριξης..
- την από 24-6-2015 σύμβαση της εταιρείας μας με τη Γενική Διεύθυνση Ευρωπαϊκών Προγραμμάτων, Συντονισμού και Ανάπτυξης Κύπρου (ΓΔ ΕΠΣΑ) με αντικείμενο την δημιουργία ενός σύγχρονου διαδικτυακού συστήματος, το οποίο θα επιτρέπει τη διαχείριση με ηλεκτρονικά μέσα του συνόλου των πληροφοριών που απαιτούνται για την αποτελεσματική παρακολούθηση από τη ΓΔ ΕΠΣΑ (Διαχειριστική Αρχή στην Κυπριακή Κυβέρνηση) των Επιχειρησιακών Προγραμμάτων και των συγχρηματοδοτούμενων πράξεων στην Κύπρο και θα υποστηρίζει τη ανταλλαγή στοιχείων μεταξύ των Δικαιούχων και της Διαχειριστικής Αρχής καθώς και τις εργασίες των λοιπών εμπλεκόμενων φορέων (Αρχή Πιστοποίησης, Ελεγκτική Αρχή, Ενδιάμεσοι Φορείς).

Τα ως άνω έργα ολοκληρώθηκαν προσηκόντως και παραλήφθηκαν επιτυχώς από τους πελάτες μας (βλ. αντίγραφα των πρωτοκόλλων παραλαβής - **Συνημμένο 11**)

{8.12}, Η εταιρεία μας, προσηκόντως και ανταποκρινόμενη στις υποχρεώσεις της, ήλεγξε, πιστοποίησε το καλώς έχουν και τελικά παρέλαβε τα 6 υποσυστήματα που είχε αναθέσει στην εταιρεία και, τελώντας σε καλή πίστη, εκτέλεσε τις δικές της υποχρεώσεις απέναντι στην ως άνω εταιρεία, καταβάλλοντας σε αυτή την συμβατικά προβλεπόμενη αμοιβή σε δόσεις αποκλειστικά μέσω τραπεζικών συναλλαγών (βλ. **Συνημμένο 12**), όπως τούτο άλλωστε δέχεται και η ίδια η φορολογική Αρχή (σελ.39 εκθέσεως ελέγχου)

Προς τούτο, προσκομίζει τα εξής:

- ❖ Η από 3/1/2012 σύμβαση (Φάση Α του ΠΣ ΔΣΕ) και η από 5/7/2012 σύμβαση (Φάση Β του ΠΣ ΔΣΕ) (Συνημμένο 4)
- ❖ Το από 30-08-2010 απόσπασμα πρακτικού του ΔΣ και το από 30-08-2010 απόσπασμα της παρουσίασης του επενδυτικού προγράμματος που αφορά στον 3ο πυλώνα (Συνημμένο 5)

- ❖ Βεβαίωση με τα οικονομικά στοιχεία όπως προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας (Συνημμένο 6)
- ❖ Αντίγραφα των από 13-06-2011 επιστολών (Συνημμένο 7)
- ❖ Αντίγραφα των από 16-6-2011, 15-6-2011 και 14-6-2011 οικονομικών προσφορών (Συνημμένο 8)
- ❖ Αντίγραφα των εγχειριδίων Διαχείρισης, Τεκμηρίωσης και Χρήσης Πληροφοριακού Συστήματος Διαχειριστικών Αρχών (Συνημμένο 9)
- ❖ Οι από 11-06-2012 και 24-6-2015 συμβάσεις (Συνημμένο 10)
- ❖ Αντίγραφα των πρωτοκόλλων παραλαβής των έργων (Συνημμένο 11)
- ❖ Αντίγραφα τραπεζικών καταθετηρίων για την εξόφληση των επιδίκων τιμολογίων (Συνημμένο 12)
- ❖ Η υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (Συνημμένο 13)

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία

προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα, επικαλείται ότι: “[7.1].....Σύμφωνα με το Σύνταγμα, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη....., [7.2] ...η έκθεση ελέγχου που συνιστά και την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής και να μην στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ Ολομ.3158/1976, 3692/2001, 4223/2000, 941/1989)....., Σύμφωνα δε με όσα παγίως γίνονται δεκτά, η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την καταλογιστική πράξη που εκδίδεται νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της (ΣτΕ 1542/2016, 565/2008, 2054/1995, ΔΕΔ 1962/2019, 1371/2019, 661 -662/2018 κ.α.).....[7.3], ο επίδικος έλεγχος στηρίχθηκε εξ ολοκλήρου στις διαπιστώσεις της Οικονομικής Αστυνομίας και στον διεξαχθέντα έλεγχο της εκδότριας των τιμολογίων εταιρείας, χωρίς καμία περαιτέρω αιτιολογία και κυρίως χωρίς να λάβει υπ' όψιν του τα προσκομισθέντα ενώπιον του στοιχεία από την εταιρεία μου. Αποδεικνύεται, συνεπώς, ότι η αιτιολογία των φερομένων ως διαπιστώσεων της αντιδίκου φορολογικής αρχής είναι γενική και όλως αόριστη, στηριζόμενη αποκλειστικώς στις διαπιστώσεις της Οικονομικής Αστυνομίας και στον έλεγχο της εκδότριας εταιρείας και χωρίς ουδεμία περαιτέρω αξιολόγηση αυτών και των αποδεικτικών στοιχείων που ετέθησαν ενώπιον της.....”

Επειδή, ως αναφέρεται στην ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ –ΑΡΘΡ. 7 §§ 3 & 5 Ν.4337/2015, της αρμόδια φορολογικής αρχής, {σελίς 51} “....., εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε στον ελεγχόμενο την 5/10/2021. Η επιχείρηση διατύπωσε τις απόψεις της σχετικά με το αρ. πρωτ./2021 απαντητικό έγγραφό της. Δεν αποδέχεται τα αποτελέσματα του ελέγχου μας. Ωστόσο ο έλεγχός μας στηριζόμενος στις προαναφερθέντες διαπιστώσεις, εμμένει στα ίδια αποτελέσματα.”

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 τόσον 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, σύμφωνα με την υπ' αρ. **1238/2018** απόφαση του ΣτΕ, (σκέψη 3): “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**) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση 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). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρισίμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή με την ΣΤΕ 1338/2019 απορρίφθηκε η αναίρεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά της υπ' αριθμ./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 επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαπέρω 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 τρείς από τις παραπάνω περιπτώσεις

έχουν εκδοθεί πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (οι οποίες επίσης δεν προσκομίζονται ούτε αναφέρεται εάν οριστικοποιήθηκαν και με ποιο τρόπο) δεν αίρει την αοριστία της κατά τα ως άνω περιγραφής των αντιστοίχων παραβάσεων. Κατ' ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδης τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣΕ 1503/1998, 224/1993, 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν εικονικές. Συνεπώς, κατά το μέρος αυτό η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα κατά τον βάσιμο σχετικό ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή με τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 Αποφάσεις του ΔΕΦΑΘ οι οποίες έχουν κριθεί αμετάκλητες, 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 επιχείρηση11) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε κύριο και αποκλειστικό πελάτη την επιχείρηση, στην οποία συμμετείχε μέλος της προσφεύγουσας με μικρό ποσοστό, δεν οδηγεί αναγκαία στο συμπέρασμα ότι τα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία για τις συναλλαγές της με την εν λόγω επιχείρηση ήταν εικονικά α) γιατί η προσφεύγουσα εκτελούσε χονδρικό εμπόριο, αποτελώντας βασικό προμηθευτή της επιχείρησεως, β) γιατί η εξόφληση των αγορών της γινόταν, ως ελέγχθη, μέσω Τραπεζών. 12) το γεγονός ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση είχε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς, ανύπαρκτων ή με άσχετο αντικείμενο επιχειρήσεων, δεν συνεπάγεται αναγκαία την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση αυτή και περαιτέρω την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την επιχείρηση, όπως δέχεται ο έλεγχος με βάση τον ΚΑΝΟΝΑ «εικονικές αγορές = εικονικές πωλήσεις», καθ' όσον ως ελέγχθη ανωτέρω, δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθεί έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση για τη διαπίστωση των πραγματικών συνθηκών λειτουργίας της και ειδικότερα αν είχε εμπορεύματα χωρίς φορολογικά στοιχεία, που κάλυπτε με τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία που είχε, και, στη συνέχεια, διέθετε τα εμπορεύματα αυτά σε ορισμένους πελάτες της με νόμιμα φορολογικά στοιχεία, που ζητούσαν, δεδομένου ότι είχε θεωρήσει τέτοια στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., και τέλος, 13) ότι κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών στην επιχείρηση της προσφεύγουσας την 23/2/2009, δηλαδή κατά τη χρήση 2009, για την οποία ο έλεγχος καταλογίζει στην προσφεύγουσα λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων πωλήσεως προς την επιχείρηση, βρέθηκαν και καταμετρήθηκαν εμπορεύματα, και συγκεκριμένα υπόλοιπο 4.275 παλέτες (8.350 - πωληθείσες 4.075 = 4.275), όπως προκύπτει από το σχετικό ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ 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 επιχείρησηήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά νομικά πρόσωπα σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, και, ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή δεν αποδεικνύει τη συμμετοχή της προσφεύγουσας στο ΚΥΚΛΩΜΑ φοροδιαφυγής, που διαπιστώθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Επομένως, μη νόμιμα εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω μη νόμιμα απορρίφθηκε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η ενδικοφανής προσφυγή της κατά των πράξεων αυτών, κατά το σχετικό βάσιμο λόγο, που προβάλλει η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την Αριθμ. 7001/2/1445-κζ/23.7.2012 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών – Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, με Θέμα: Ενημέρωση και ανταλλαγή πληροφοριακών στοιχείων μεταξύ Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας και Υπηρεσιών Υπουργείου Οικονομικών, για την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.

Άρθρο 2 Γνωστοποίηση Φορολογικών και Τελωνειακών Παραβάσεων

“2. Η γνωστοποίηση των παραβάσεων της προηγούμενης παραγράφου γίνεται με τη διαβίβαση στις καθ’ ύλη και κατά τόπο αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών των αναγκαίων στοιχείων από τα οποία προκύπτει η τέλεση των διοικητικών παραβάσεων. Η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από την ΥΠ.Ο.Α. την αποστολή πρόσθετων στοιχείων εφόσον κρίνει ότι αυτά που της διαβιβάστηκαν δεν είναι επαρκή για την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων”.

Επειδή, με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή (σελίς 58), προκύπτει ότι για τη εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, “ότι το έργο αυτό συνιστούσε τη δεύτερη συνεργασία της εταιρείας με την εταιρεία μας, δεδομένου ότι η πρώτη συνεργασία της εταιρείας μας με την έλαβε χώρα το 2010, πάλι στο πλαίσιο του επενδυτικού προγράμματος «.....». Ειδικότερα, η εταιρεία υλοποίησε με επιτυχία το έργο "Ανάπτυξη εφαρμογής πληροφοριακού συστήματος διοίκησης έργων", το οποίο ανέλαβε από την εταιρεία μας με την από 1-10-2010 σύμβαση, ως έχουσα την πλέον συμφέρουσα προσφορά, όπως αναδείχθηκε από την προαναφερθείσα διαδικασία που ακολουθήθηκε σε όλα τα έργα του επενδυτικού Προγράμματος «.....» (δηλ. έρευνα αγοράς, αποστολή πρόσκλησης σε υποψήφιες εταιρείες και λήψη σχετικών προσφορών).”

Επειδή, σύμφωνα με την υπ’ αρ. 2059/2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας {Δ.Ε.Δ.} “..... προκύπτουν τα εξής για κάθε μια που εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία: **α. Εταιρεία**, από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση για τη χρήση 2012 είχε εκδώσει νομότυπα Τ.Π.Υ. τα οποία εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, είχε δηλωμένη έδρα στον Δήμο και από την έκθεση έλεγχου της φορολογικής αστυνομίας δεν προκύπτει ότι για το ως άνω έτος έγινε αυτοψία στην έδρα της, ώστε να διαπιστωθούν οι πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της (απασχολούμενο προσωπικό, εξοπλισμός κλπ) και να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της,

κρίνουμε ότι είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για το ελεγχόμενο έτος 2012.”

Περαιτέρω στην ως άνω απόφαση της ΔΕΔ αναφέρεται, ότι: “Επομένως, η κρίση της Οικονομικής Αστυνομίας, ως προς το χαρακτηρισμό των ως άνω εταιρειών/εκδοτών των επίμαχων τιμολογίων ως αφανών- ανύπαρκτων, είναι **αναιτιολόγητη** καθόσον ηκαι η **είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις**, διέπονται από τις διατάξεις του ν.2190 περί ΑΕ έχουν διοίκηση και εκπροσώπηση, δημοσιεύουν δεδομένα στο Εθνικό Τυπογραφείο και συναλλάσσονται με τον Ιδιωτικό και τον Δημόσιο φορέα.”

Επειδή, σύμφωνα με την υπ’ αρ. 2060/2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας {Δ.Ε.Δ.} “..... προκύπτουν τα εξής για κάθε μια που εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία: **α. Εταιρεία**, από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση για τις χρήσεις 2011 & 2012 είχε εκδώσει νομότυπα Τ.Π.Υ. τα οποία εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, είχε δηλωμένη έδρα στον Δήμο και από την έκθεση έλεγχου της φορολογικής αστυνομίας δεν προκύπτει ότι τα έτη 2011 & 2012 έγινε αυτοψία στην έδρα της ώστε να διαπιστωθούν οι πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της (απασχολούμενο προσωπικό, εξοπλισμός κλπ) και να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της, **κρίνουμε ότι είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για τα έτη 2011 και 2012.”**

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω αποφάσεις της ΔΕΔ, η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων {.....} για την διαχειριστική χρήση 2012, είχε συναλλακτική δραστηριότητα με το Δημόσιο και ειδικότερα με το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων, ως ειδικότερα αναγράφεται στη σελίδα 40 της 2059/2020 και στη σελίδα 39 της 2060/2020 απόφασης, ήτοι: “**Η προσφεύγουσα εταιρεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2020 ΕΜΠ 20.07.2020**

συμπληρωματικό υπόμνημα, μεταξύ άλλων, το από 27.9.2012 Α.Π.: ΕΥΔΕ – ΕΤΑΚ έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού με θέμα: Απόφαση αποδοχής πρακτικών επιτροπής πιστοποίησης ολοκλήρωσης έργων στο Πλαίσιο της Πράξης «.....» 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, σύμφωνα με την επισυναπτόμενη {σχετ. 13} με την ενδικοφανή προσφυγή υπ’ αρ. /2021 απόφαση του ΔΕΦΑ, που αφορά άλλη λήπτρια από την για τη χρήση 2012 {σκέψη 20}, “Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος προσέθεσε ως λογιστική διαφορά και το ποσό του 1.061.000 ευρώ, που αντιστοιχούσε, όπως εκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη, στη συνολική καθαρή αξία δώδεκα Τ.Π.Υ., τα οποία εξέδωσαν προς το ελεγχόμενο υποκατάστημα κατά την ένδικη χρήση αφενός η εταιρεία....., και αφετέρου η εταιρεία “.....”, με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, έδρα επί της οδούστον και αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών αναπτύξεως λογισμικού πολυμέσων.....,

Υπό τα δεδομένα αυτά το Δικαστήριο λαμβάνει ειδικότερα υπόψη ότι: i) οι προαναφερόμενες δύο εταιρείες **συνιστούν αφενός φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα**, όπως καταδεικνύεται από το γεγονός ότι είχαν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. της έδρας τους, οι οποίες τους είχαν χορηγήσει Α.Φ.Μ., και είχαν θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία (ΣτΕ 972/2020, 1597/2019, 1240/2018, 3399/2015, 4629/2014), και αφετέρου **συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα**, αφού είχαν αναπτύξει συναλλακτική δραστηριότητα, υποβάλλοντας για την ένδικη διαχειριστική περίοδο ετήσια εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.,....”

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεδομένου ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά την υπό κρίση διαχειριστική χρήση 2012 **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτή**, ενώ, ούτε από τις εκθέσεις 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 όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικού ύψους 242.064,00 € εξοφλήθηκαν από την προσφεύγουσα αποκλειστικά μέσω τραπεζικών συναλλαγών {σχετ. 12} 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, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως, επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία, από την φορολογική αρχή ότι, τα υπό κρίση ληφθέντα Τιμολόγια, από την προσφεύγουσα, εκδόσεως της ".....", με Α.Φ.Μ., είναι εικονικά, καθώς:

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

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

- Η ελέγχουσα Αρχή όφειλε να αποδείξει και όχι απλώς να εκτιμήσει ή να πιθανολογήσει ότι ο εκδότης των τιμολογίων υπό τα δεδομένα των δυνατοτήτων του, της υποδομής του δυναμικού του, της απασχόλησης προσωπικού, της εγκατάστασης της έδρας κλπ, δεν ήταν δυνατόν ούτε και ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές. Εφόσον ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά κατά τη φορολογική αρχή συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται, πέραν της καλής του πίστης, να αποδείξει την **αλήθεια της συναλλαγής** δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του εκδότη έτσι ως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/2012,116/2013,1238/2018).

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

- Ο φορολογικός έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το πλήθος των προσκομιζόμενων, με την ενδικοφανή προσφυγή.

- η φορολογική αρχή, στις έγγραφες απόψεις της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, επαναλαμβάνει τις ίδιες αιτιάσεις με την έκθεση ελέγχου.

- η φορολογική αρχή δεν αναφέρει στην οικεία έκθεση Προστίμου αν οι υπογραφείσες συμβάσεις έχουν κατατεθεί εμπρόθεσμα ή μη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- η φορολογική αρχή δεν ζήτησε περαιτέρω πρόσθετα στοιχεία – αν υπήρχαν - από την Οικονομική Αστυνομία, προς τεκμηρίωση του πορίσματός της περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την ως άνω Απόφαση.

- περαιτέρω, σύμφωνα με την ως άνω ΣτΕ, και προς σχηματισμό πλήρους πεποιθήσεως, ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ή μη, έπρεπε να ζητηθούν περαιτέρω στοιχεία από την προσφεύγουσα, και ο φορολογικός έλεγχος, αφού εκτιμήσει το σύνολο αυτών και όχι μεμονωμένα {έκθεση οικονομικής αστυνομίας}, να αποφανθεί περί εικονικότητας ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή δεδομένων των ανωτέρω ο φορολογικός έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το σύνολο των στοιχείων, που προσκόμισε η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει την εικονικότητα ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων

Επειδή ο έλεγχος δεν επικαλέστηκε περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά.

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 στις από 03.01.2012 και 05.07.2012 συμβάσεις

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αρ. πρωτ./17.12.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση:

1) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 0,00 €

3) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 {διαχειριστικής χρήσης 2012}, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΖΗΜΙΑ: -2.696.468,64 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.