



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 27-05-2020

Αριθμός απόφασης: 879



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε 2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75)

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Τη με ημερομηνία **14-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., με έδρα επί της οδού, Τ.Κ.:....., κατά των :

- α) με αριθμ./12-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,
- β) με αριθμ./12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και
- γ) με αριθμ./12-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **14-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ΄ αριθ./12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ποσού 12.792,61€ και πρόσθετοι φόροι ποσού 13.120,11€, ήτοι, συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **25.912,72€**.

2) Με την υπ΄ αριθ./12-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **6.396,30€** (12.792,60€x50%). Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν 4472/2017 και είναι ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων

3) Με την υπ΄ αριθ./12-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **5.562,00€** (55.620,01€x10%), λόγω λήψης τριών εικονικών, φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας ύψους 55.620,01€, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ.ε΄ ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, δυνάμει της με αριθμό/21-03-2018 σχετικής εντολής ελέγχου. Αφορμή του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμ. Α. ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος-Επιχειρησιακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής (ΕΜΠ.../15-03-2018), με το οποίο απεστάλη στη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης ο φάκελος της υπόθεσης με αριθμ...../2018 (ID Υπόθεσης & ID Αναφοράς/Πληροφοριακής Έκθεσης ελέγχου). Με το υπ΄αριθμ..... Δελτίο Πληροφοριών Εφαρμογής Διατάξεων Ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ) του ΣΔΟΕ Αττικής, στο οποίο επισυνάπτεται το υπ΄αριθμ...../13-12-2018 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), διαπιστώνεται πως η προσφεύγουσα έλαβε τρία (3) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικά, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, έκδοσης της βρετανικής οντότητας, με την επωνυμία «..... LTD», με στοιχεία, και/02-04-2013 συνολικής καθαρής αξίας 55.620,01€. Ειδικότερα στο ως άνω έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, γίνεται αναφορά σε τρεις οντότητες (..... (UK) LTD, LTD & LTD), με έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίες εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, με σκοπό την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών αρχών, μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων για λογαριασμό των ελληνικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, αόριστες και ανατιολόγητες: Ανυπαρξία της καταλογιζόμενης παράβασης της λήψεως τριών μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη-Έλλειψη αιτιολογίας- αοριστία-παράβαση ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (ΣΤΕ 116/2013, 1327/2012, 1278/2011, Εγκύκλιος ΥΠΟΙΚ 1506/2007).
- 2) Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ και το πρόστιμο ΦΠΑ-νόμω και ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων: Τα ένδικα τιμολόγια δεν συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ-Ουδέποτε διενεργήθηκε έκπτωση ΦΠΑ-Οι συγκεκριμένες συναλλαγές ως ενδοκοινοτικές υπόκεινται μόνο τύποις στο ΦΠΑ με ταυτόχρονη χρεωπίστωση εκροών και εισροών που οδηγεί πρακτικά σε αποχρέωση του ΦΠΑ-Δε διενεργήθηκε έκπτωση του φόρου από την προσφεύγουσα παρά μόνο τεχνικά-Παραβίαση αρχών ισότητας και χρηστής Διοίκησης.
- 3) Μη νομιμότητα της πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής

της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως). Εν προκειμένω, εφαρμοστέο τυγχάνει το άρθρο 3 παράγραφος 4α του Ν 4337/2015.

- 4) Η διαδικασία ελέγχου και το πόρισμα αυτού προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
- 5) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, βιβλίων και στοιχείων, του μητρώου παγίων κλπ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97** *“Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ.** (άρθρο πρώτο, παρ. Ε΄, υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012- ΦΕΚ 222/12-11-2012), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, οριζόταν ότι : *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»* και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ιδίου νόμου, 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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»*

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 7§ 3** του **ν. 4337/2015** (Α' 129), ορίζεται ότι: «**3)** Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: **ε)** Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ, εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις

εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν **επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο

συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, «η καταστολή της φοροδιαφυγής, μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας,, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, **φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση** (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία

δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)...» (ΣτΕ 884/2016).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αριθμ. Α. ΕΞ 2018 ΕΜΠ, εγγράφου της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής. Ειδικότερα, από το ως άνω έγγραφο του ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών τιμολογίων «από συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (..... (UK) LTD, LTD & LTD), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (....., SE 16 7TR), αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011 (..... (UK) LTD) και 2012 (..... LTD & LTD), με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης *digi-lodge*, *digi-retail* και *digi-content*.

Συγκεκριμένα:

- 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011-2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία εκυελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την Κοινωνία της Πληροφορίας ΑΕ, στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. για λογαριασμό των πελατών τους.
- 2) Για το λόγο αυτό, κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών, μέσω εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα Πειραιώς, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των

καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «..... LTD», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

- 3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-iodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολό της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν σχεδόν άμεσα στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «..... LTD» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε., επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.
- 4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του ΣΔΟΕ Αττικής και από τα ευρήματα της κατάσχεσης που αναφέρεται ανωτέρω, συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της (UK) LTD και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.
- 5) Όλα τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παράνομως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων της Υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη οντότητα «.....» με ΑΦΜ:....., διέθυνση έδρας:....., έλαβε τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικά στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, έκδοσης της βρετανικής οντότητας με ΑΦΜ:..... με στοιχεία/02-04-2013 και συνολικής καθαρής αξίας 55.620,01€, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.»

Επειδή, από την επεξεργασία των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, η ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης διαπίστωσε τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα έλαβε από τη LTD τα υπ' αριθμ...../02-04-2013,/02-04-2013 και/02-04-2013 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αξίας 21.622,28€, 18.146,03€ και 15.851,70€ αντίστοιχα.
- Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα θεωρημένα βιβλία της επιχείρησης (στη σελίδα 2 του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων και στη σελίδα 14 της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων-Εξόδων μηνός Απριλίου 2013 της εταιρείας, ως ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ).
- Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία συμπεριελήφθησαν στην αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ του β' τριμήνου του 2013 (αρ.δήλωσης/2013), καθώς και στην Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (αρ.δήλωσης/14-02-2014). Επίσης, υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ του β' τριμήνου του 2013 (...../17-10-2019) και τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση (...../17-10-2019), με την οποία διέγραψε τα ποσά που αντιστοιχούν στα εν λόγω τιμολόγια.
- Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία συμπεριελήφθησαν στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών & Λήψεων Υπηρεσιών του μηνός Απριλίου (αρ.δήλωσης/24-05-2013) στη στήλη των Ενδοκοινοτικών Λήψεων Υπηρεσιών.
- Η πληρωμή των ανωτέρω παρασταστικών πραγματοποιήθηκε με την κατάθεση μετρητών στον λογαριασμό που τηρεί η LTD στην τράπεζα Πειραιώς με αριθμό GR..... Ειδικότερα, στον εν λόγω λογαριασμό έγιναν δυο καταθέσεις μετρητών από τρίτο πρόσωπο με τα κάτωθι στοιχεία:
 - 11-04-2013 και ώρα 12:48 ποσό κατάθεσης 33.997,73€. Η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε στο υποκατάστημα της οδού Ηροδότου στο Κολωνάκι (Αθήνα). Η δε κατάθεση των χρημάτων έγινε από τον κ. με ΑΦΜ:..... (μέλος του κυκλώματος), Αριθμ.Ταυτ.:..... και κιν.τηλέφωνο:..... Στις λεπτομέρειες του Γραμματίου Είσπραξης της τράπεζας αναγράφεται η εξής αιτιολογία: «.....».
 - 11-04-2013 και ώρα 12:53 ποσό κατάθεσης 21.622,28€. Η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε στο υποκατάστημα της οδού Ηροδότου στο Κολωνάκι (Αθήνα). Η δε κατάθεση των χρημάτων έγινε από τον κ. με ΑΦΜ:....., Αριθμ.Ταυτ.:..... και κιν.τηλέφωνο:..... Στις λεπτομέρειες του Γραμματίου Είσπραξης της τράπεζας αναγράφεται η εξής αιτιολογία: «.....».
- Τα τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αναφέρουν στους όρους πληρωμής ότι αυτά εξοφλήθηκαν με τραπεζική κατάθεση.

- Η επιχείρηση καταχώρισε τα τιμολόγια ως πάγια, δεν διενήργησε αποσβέσεις και δεν συμπεριέλαβε τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών στο υπ' αριθμ...../01-04-2014 Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων, περαιτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε πως τα εικονικά στοιχεία δεν εκπέσθηκαν από τα έσοδα της προσφεύγουσας κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και των κερδών.
- Στις 13-05-2013 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα ηλεκτρονικά το «Αίτημα Ολοκλήρωσης Πράξης», στο οποίο αναφέρεται ως ημερομηνία ολοκλήρωσης της ψηφιακής σύνδεσης (digi-retail) η 12-04-2013. Στο περιεχόμενο του αιτήματος περιλαμβάνεται και αναλυτικός πίνακας δαπανών με συνολικό κόστος 55.620,00€ και η τεκμηρίωση υλοποίησης του φυσικού αντικείμενου της επένδυσης. Το παραπάνω αίτημα φέρει αρ.πρωτ...../22-05-2013 της Κοινωνίας της Πληροφορίας ΑΕ.
- Επίσης, προσκομίστηκε στον έλεγχο η υπ' αριθμ...../09-09-2015 (ΑΔΑ-2ΥΔ) απόφαση ανάκλησης χρηματοδότησης του Υπουργείου Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας & Τουρισμού, στην οποία περιλαμβάνονται τα ανωτέρω ποσά.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση LTD είχε ως τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς τις ελληνικές επιχειρήσεις και της είσπραξης των ανάλογων επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Επειδή, μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω βρετανική οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, έλαβε τρία μερικώς εικονικά (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της ανωτέρω εταιρείας, στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, συνολικής καθαρής αξίας 55.620,01€.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα των οποίων είναι και το με αριθμ..... Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, υπό την έννοια ότι η εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο και επιπλέον τα ληφθέντα στοιχεία είναι στην καλύτερη περίπτωση μερικώς εικονικά, δηλαδή δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές στο σύνολό τους, αλλά οι παρεχόμενες υπηρεσίες/είδη παρασχέθηκαν μεν, αλλά όχι από την εκδότης των επίμαχων τιμολογίων. Με βάση τα προαναφερόμενα και την παρισταμένη νομολογία (ΣτΕ 1829/2016, 3341/2015 116/2013, 505/2012, κ.α.), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Σχετικά με την επίκληση της υπ' αριθμ. 4120/17-9-2018 απόφασης της Δ.Ε.Δ. Αθηνών, με την οποία κρίθηκε εν όλω δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή από άλλον προσφεύγοντα, λήπτη μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της βρετανικής οντότητας «..... LTD» και της αναλογικής εφαρμογής στην συγκεκριμένη περίπτωση, αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, καθότι αφορά σε άλλα πραγματικά περιστατικά και δεν παράγει δεδικασμένο. Εξάλλου σημειώνεται ότι εκδόθηκαν και οι με αριθμ. 4534/2018 και 281/2019, 697/2019, 816/2019, 824/2019, 1033/2019, 1332/2019 κ.α. απορριπτικές αποφάσεις της ΔΕΔ Αθηνών, που αφορούν στην ίδια υπόθεση του ΣΔΟΕ Αττικής, στα πλαίσια ενδικοφανών προσφυγών που άσκησαν άλλοι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και

παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ – ως ίσχυε το υπό κρίση έτος, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

στο άρθρο 8 παρ 1, ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης»,

στο άρθρο 14 παρ 1^α και 2^α ότι: «1. Ορισμοί Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν. 2. Γενικοί κανόνες Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο

τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες»,

στο άρθρο 16 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. [...] 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, [...] δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ή την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, [...]»,

στο δε άρθρο 35 παρ 1 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: [...] ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο: [...] στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000 " 1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την

πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Επειδή, στο άρθρου 32 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι "1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α)

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ)..... ,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ".

Επειδή με την **ΠΟΛ.1282/23.12.1992** με θέμα Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992), μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 23-Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 4. Με τις διατάξεις της παρ. 36 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκαν από 1.1.1993 οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 23 του Ν.1642/1986. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις της νέας παρ. 3, ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14 και 14α του νόμου αυτού. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών γεννάται, και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το φόρο, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών. Προκειμένου για τα εισαγόμενα αγαθά, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη θέση των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις. Συνεπώς, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν θα καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά θα οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε θα συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που θα οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογική περίοδο. Θα γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους –μέλους, θα πιστώνεται ο λογαριασμός

του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση θα γίνεται και ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, θα καταχωρείται στα βιβλία του υποκειμένου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και θα λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό. **Τα παραπάνω ισχύουν και για τις λήψεις υπηρεσιών των παρ. 3 και 4 του άρθρου 12 για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του φόρου καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.** Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Η πιστοχρέωση του ΦΠΑ γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδωγμένες αρχές της λογιστικής.....».

Επειδή, με την Αριθμ. Πρωτ. **1051009/2119/669/0014/ΠΟΛ.1156/9.5.1997** εγκύκλιο ΦΠΑ, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Φ.Π.Α. - ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ - Νόμοι 2386/1996 (ΦΕΚ.43/Α/7.3.1996), 2390/1996(ΦΕΚ.54/Α/21.3.1996), 2399/1996 (ΦΕΚ.90/Α /27.5.1996)), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Άρθρο 12 -Τόπος παροχής υπηρεσιών. Το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο λήπτη, είναι βασικό στοιχείο, όσον αφορά τον τρόπο καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Έτσι, **εάν πρόκειται για υποκείμενο - λήπτη, ο οποίος έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ο φόρος για τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας είναι η χώρα μας, καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου**, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1, 29 παρ. 4β' και 31 παρ. 1 περίπτ. α' του Ν.1642/1986 και εκπίπτει με την ίδια δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, παράγρ. 1 και 25 παρ. 1δ' του ίδιου νόμου (**χρεοπίστωση του φόρου**).[...]. Κατά συνέπεια, είτε ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενος στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, είτε είναι υποκείμενος στο φόρο που ασκεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα και δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης, είτε είναι αγρότης του ειδικού καθεστώτος ή απαλλασσόμενη επιχείρηση λόγω τζιρού κ.λπ., εφόσον διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα, υπό τον οποίο του παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.1642/1986 σε άλλο κράτος - μέλος, επειδή οι πράξεις αυτές έχουν τόπο φορολογίας την Ελλάδα, ο λήπτης αυτός καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου στο Ελληνικό Δημόσιο, η οποία γίνεται ή με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου ή με έκτακτη περιοδική δήλωση, κατά περίπτωση, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1005/1993, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΑΥΟ [ΠΟΛ.1070/29.2.1996](#). [...].».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και*

των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 9, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών...».

Το άρθρο 20, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Νοείται ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού...»,

Το άρθρο 24, της οδηγίας ορίζει ότι: «1. Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών...».

Το άρθρο 29, της οδηγίας ορίζει ότι: «Το άρθρο 20 ισχύει με τους ίδιους όρους και για την παροχή υπηρεσιών».

Το άρθρο 44, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι: «Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.»,

Το άρθρο 63, της ως άνω οδηγίας ορίζει: **«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»**

Το άρθρο 65, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της είσπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.»

Το άρθρο 73, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει

οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».

Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»,

στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέμπει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, **καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν** ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο»,

Στο άρθρο 179 ορίζεται ότι: «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. ...».

Στο άρθρο 193 ορίζεται ότι: «Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202».

Στο άρθρο 194 ορίζεται ότι: «1. Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών. 2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους εφαρμογής της παραγράφου 1».

Το άρθρο 226, σημείο 11, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής: «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:[...] 11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται».

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο

μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.

Επειδή, η αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας 2006/112, στο εξής οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«Οι έννοιες της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου θα πρέπει να εναρμονισθούν, ώστε η εφαρμογή καθώς και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ να ισχύσουν ταυτόχρονα σε όλα τα κράτη μέλη.»

Η αιτιολογική σκέψη 59 της οδηγίας έχει ως ακολούθως: «Είναι σκόπιμο τα κράτη μέλη να έχουν την δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και με ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου και την αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.».

Η αιτιολογική σκέψη 65 της οδηγίας έχει ως ακολούθως: «Δεδομένου ότι οι στόχοι της παρούσας οδηγίας δεν μπορούν να επιτευχθούν ικανοποιητικά από τα κράτη μέλη για τους προαναφερθέντες λόγους και μπορούν συνεπώς να επιτευχθούν καλύτερα σε κοινοτικό επίπεδο, η Κοινότητα μπορεί να λάβει μέτρα σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας του άρθρου 5 της Συνθήκης. **Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του ιδίου άρθρου, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα αναγκαία για την επίτευξη των στόχων αυτών.»**

Επειδή, κατά την αιτιολογική σκέψη 4 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1,): «(4) Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι η εξασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ με τη θέσπιση διατάξεων εφαρμογής της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ειδικότερα όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο, την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τον τρόπο των φορολογητέων πράξεων. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 4, [ΣΕΕ], **ο παρών κανονισμός δεν υπερβαίνει τα απολύτως αναγκαία όρια για την επίτευξη του στόχου αυτού. Η ομοιόμορφη εφαρμογή εξασφαλίζεται καλύτερα με έναν κανονισμό που είναι δεσμευτικός και εφαρμόζεται άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.**».

Επειδή, πρέπει «να υπομνησθεί ότι η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, οπότε η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου που προκύπτει από έναν τέτοιο υπολογισμό (βλ., υπ’

αυτήν την έννοια, απόφαση *Tulică και Plavosin*, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψεις 32 και 36 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).» (Υπόθεση C-111/14 σκέψη 40).

Επειδή, «καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι η αρχή της αναλογικότητας, η οποία συγκαταλέγεται στις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, απαιτεί οι πράξεις των θεσμικών οργάνων της Ένωσης να μην υπερβαίνουν τα όρια του κατάλληλου και αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των θεμιτών σκοπών που επιδιώκει η σχετική ρύθμιση, με δεδομένο ότι, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσότερων του ενός κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και ότι τα δυσμενή αποτελέσματα που προκαλούνται δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς (απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2017, *Ισπανία κατά Συμβουλίου*, C-128/15, EU:C:2017:3, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).» (ΔΕΚ C-611/2017 σκέψη 55).

Επειδή, ακολούθως, όσον αφορά την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή επιβάλλει να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ώστε οι ενδιαφερόμενοι να έχουν στη διάθεσή τους σαφή σημεία προσανατολισμού σε έννομες καταστάσεις και σχέσεις που εμπίπτουν στην έννομη τάξη της Ένωσης (βλ. απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 51).

Περαιτέρω, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που συνιστά έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η αρχή αυτή απαιτεί οι επιχειρηματίες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά στον τομέα του ΦΠΑ, εκτός αν η διαφορετική αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικά (βλ., συναφώς, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 55).

Επειδή, «το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Τούτο συμβαίνει, όπως ορίζει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. 35. Επομένως, στο σύστημα του ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση συνδέεται με την πραγματική υλοποίηση της παραδόσεως των οικείων αγαθών ή της παροχής των οικείων υπηρεσιών (βλ., κατ' αναλογία, διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013, *Menidzherski biznes reshena*, C-572/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:456, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 36. Αντιστρόφως, όταν δεν υφίσταται πραγματική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να γεννηθεί κανένα δικαίωμα προς έκπτωση. 37. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν καλύπτει φόρο ο οποίος οφείλεται αποκλειστικά επειδή μνημονεύονται σε κάποιο τιμολόγιο (διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013, *Menidzherski biznes reshena*, C-572/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:456, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 40. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προϋπόθεση για την ύπαρξη

δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ είναι να έχουν πράγματι λάβει χώρα οι αντίστοιχες πράξεις.⁴⁶ Στις υποθέσεις, όμως, των κύριων δικών, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, το υποβληθέν ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι τα αγαθά τα οποία αφορά ο ΦΠΑ επί των εισροών δεν παραδόθηκαν πραγματικά. 47. Βάσει των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά. (Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-459/2017, C-460/2017 σκέψεις 37-37, 40, 46-47).

Επειδή, σύμφωνα με το διατακτικό των συνεκδικαζόμενων υποθέσεων C-459/2017, C-460/2017, «το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι, για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά.»

Επειδή, «αφενός, η μη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε σχέση με πλασματικές πράξεις προκύπτει από το άρθρο 168 της ως άνω οδηγίας. 23 Πράγματι, από το άρθρο αυτό προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του. Με άλλα λόγια, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που έγιναν για την απόκτηση ή τη λήψη τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών (πρβλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 36). 24 Εντούτοις, όταν μια πράξη για την απόκτηση ενός αγαθού ή τη λήψη μιας υπηρεσίας είναι πλασματική, δεν μπορεί να εμφανίζει οποιοδήποτε συνδετικό στοιχείο με τις φορολογούμενες πράξεις εκροών του υποκειμένου στον φόρο. Κατά συνέπεια, όταν δεν υφίσταται πραγματική παράδοση αγαθών ή πραγματική παροχή υπηρεσιών, δεν μπορεί να γεννηθεί κανένα δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, SGI και Valérieane, C-459/17 και C-460/17, EU:C:2018:501, σκέψη 36). 30 Είναι αληθές ότι ο μηχανισμός εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται με τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει ως σκοπό να απαλλάσσει πλήρως τον επιχειρηματία από τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων, εφόσον αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Συνεπώς, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών

δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, σε ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 27, και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 38). 31 Ωστόσο, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί επίσης σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία περί ΦΠΑ (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 46). Ο κίνδυνος, όμως, απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφεται, καταρχήν, πλήρως ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου στο οποίο έχει κακώς αναγραφεί ορισμένο ποσό ΦΠΑ μπορεί να χρησιμοποιήσει το τιμολόγιο αυτό προκειμένου να επιτύχει έκπτωση του εν λόγω φόρου (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 31). 33 Εντούτοις, σύμφωνα με την **αρχή της αναλογικότητας, η εν λόγω υποχρέωση δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού και, μεταξύ άλλων, να μη θίγει κατά τρόπο υπερβολικό την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.** Πάντως, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία ο πλασματικός χαρακτήρας των πράξεων αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση κάθε φόρου που έχει κακώς χρεωθεί με τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του **ή έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων** (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy Trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 43). (Υπόθεση C-712/17 σκέψεις 22-24, 30-31, 33).

Επειδή, «ομοίως, κατά πάγια νομολογία, οι φορολογικές αρχές μπορούν να αρνούνται την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, **βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς.** Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112, οι δε πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, *Maħag?ben και D?vid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 42 και 43 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)». (Υπόθεση C-101/2016 σκέψη 43).

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λάβουν μέτρα προς διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και προς αποφυγή της απάτης. Ειδικότερα, ελλείπει διατάξεων του δικαίου της Ένωσης ως προς το ζήτημα αυτό, **σε περίπτωση μη τηρήσεως των προβλεπόμενων με τη νομοθεσία της Ένωσης προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες** (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 41, και της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Οφείλουν πάντως να ασκούν τη σχετική αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις αρχές του, μεταξύ άλλων τις **αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ** (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που μνημονεύονται στο άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ούτε να διακυβεύουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).

Επειδή, είναι καταρχάς αληθές ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα για έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης Οδηγίας (ΦΠΑ) (αριθ. 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 145/1977) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται, το δε δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. αντί πολλών τις αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 και C-147/98, GABALFRISA κ.λπ. κατά Agensia Estatal de la Administracion Tributaria (AEAT), σκέψεις 43 και 44, όπου και η σχετική νομολογία του ΔΕΚ). όμως γίνεται συγχρόνως δεκτό, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εκτείνεται στο φόρο αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. κρίση της σημαντικής αποφάσεως του ΔΕΚ της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius Holding BV κατά Staatssecretaris van Financien, C-342/87), περαιτέρω δε ότι **σε περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή κατάχρηση, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε η έκπτωση, εφόσον οι εκπτώσεις έγιναν βάσει ψευδών δηλώσεων και στοιχείων** (ό.π. C-110/98 και C-147/98, σκέψη 46).

Επειδή, στις αιτιολογικές σκέψεις 3, 4 και 7 του κανονισμού 904/2010 αναφέρονται τα ακόλουθα: «(3) **Η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Ενδέχεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού.** Κατά συνέπεια, η πρακτική αυτή επηρεάζει τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(4) Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ απαιτεί στενή συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών των επιφορτισμένων σε κάθε κράτος μέλος με την εφαρμογή των διατάξεων που έχουν θεσπισθεί στον συγκεκριμένο τομέα. [...]

(7) Προκειμένου για την είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να συνεργάζονται με σκοπό τη διασφάλιση ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται ορθά. **Συνεπώς, κάθε κράτος μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να**

διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που σχετίζεται με δραστηριότητα ασκηθείσα στην επικράτειά του, αλλά είναι πληρωτέος σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος».

Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων.

Επειδή, μέσα στα πλαίσια της τελευταίας ως άνω νομολογίας του ΔΕΚ και του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας κινείται και η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β του ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., **θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ** ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Επομένως ορίζεται ότι για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, πρέπει να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου. Προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είναι η πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του συγχρόνως στο φόρο εκροών της οικείας περιοδικής δήλωσης (σχετ. ΠΟΛ 1156/1997).

Επειδή, ωστόσο η διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ με βάση εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος. (εξ ορισμού το εικονικό στοιχείο αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου δικαιολογητικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης). Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε πλαστό ή εικονικό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΦΑΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της εικονικότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Τούτο δε διότι, κατά τα προαναφερθέντα, το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της νομοθεσίας μας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα εικονικά και πλαστά.

Επειδή οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων [...] διατάξεων [του δικαίου της Ένωσης] και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω

απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το κάθε κράτος-μέλος πρέπει να ελέγχει όχι μόνο την ορθή εφαρμογή του φόρου που οφείλεται στη δική του επικράτεια, αλλά θα πρέπει επίσης και να επικουρεί τα άλλα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του φόρου που είναι πληρωτέος και σε άλλο κράτος –μέλος.

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης το δίκαιο αυτό αρχής της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. (ΣτΕ 1922/52, 3422/75, 2989/80, 3007/84 κ.λπ.) και στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., με το σύστημα της τιμολόγησης, ο μηχανισμός έκπτωσης είναι το θεμελιώδες στοιχείο που εξασφαλίζει την ουδετερότητα του φόρου. Εκπεστέος δεν είναι οποιοσδήποτε φόρος, αλλά ο φόρος που νόμιμα αναγράφηκε στο τιμολόγιο.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε εικονικό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΒΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της εικονικότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φερόμενη παροχή υπηρεσίας από την βρετανική προμηθεύτρια εταιρεία προς την προσφεύγουσα, είναι πράξη φορολογητέα στην Ελλάδα και υπόχρεος είναι ο λήπτης της υπηρεσίας. Δηλαδή, η λήπτρια επιχείρηση (προσφεύγουσα) συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ β' τριμήνου 2013 (...../19-07-2013) τις σχετικές αξίες των επίμαχων τιμολογίων και τον αναλογούντα φόρο, τόσο στο σκέλος των φορολογητέων εισροών, όσο και στο σκέλος των φορολογητέων εκροών και με την ενέργειά της αυτή άσκησε το δικαίωμά της για την έκπτωση του φόρου στην Ελλάδα.

Επειδή, ωστόσο, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι τα τρία υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις φορολογητέες εισροές από την ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών ύψους 12.792,61€ και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : «*Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ...*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο: «*Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.*»

Επειδή, με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 ε' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται πρόστιμα για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 10% της αξίας κάθε στοιχείου εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4, του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, του Ν.4337/17-10-2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής [ΔΕΚ, απόφ. της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67-69, ΣτΕ 2556/2014 (7μ)] προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής

κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣτΕ 2556/2014 επταμ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (ΣτΕ 2408/2010, ΣτΕ 3278/2007, ΣτΕ 3821/2005, ΣτΕ 4055/1998 κ.ά.), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 1240/2015, ΣτΕ 4469/2014, ΣτΕ 2556/2014 επταμ, πρβλ. ΣτΕ 2957/2013). Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής, τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣτΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣτΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣτΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣτΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣτΕ (ΟΛΟΜ) ΣτΕ 459/2013 Σκέψη 5, ΣτΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣτΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕφΑΘ 5263/2014 Σκέψη 5).πρβλ. ΔΕΚ απόφ.της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣτΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣτΕ 2556/2014 (7μ).] (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 291/2017 Πρόστιμα. Εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης).

Επειδή, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. ε' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 10% της αξίας της συναλλαγής, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Παρά ταύτα όμως, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ιδίου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές, των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#),) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων. Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων, ως ευνοϊκότερη.

Επειδή, όπως έγινε δεκτό από τη νομολογία, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος ώστε να μην

απηχέι διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (ΣτΕ 1438/2018, ΣτΕ 2403/2016, ΣτΕ 459/2013, ΔεφΑΘ 4683/2017, Δεφ Πειρ. 683/2018).

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επεικική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Άλλωστε δεν μπορεί να ενταχθεί η ένδικη παράβαση προεχόντως λόγω της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης. Επιπροσθέτως, τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όσο και σε σχέση με εκείνο του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/2013.

Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή υιοθέτησε τη θέση αυτή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που

επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(και συνακόλουθα με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή

στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : “Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 2.... 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου....”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 ου ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του

οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2.Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με το όρθρο 24 παρ 3 και 4 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι : 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις, συνάγεται ότι δεν τίθεται ζήτημα ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθότι, μετά την ισχύ του ν. 4174/2013, η προβλεπόμενη διαδικασία ελέγχου ορίζεται από τις διατάξεις του έβδομου κεφαλαίου του ως άνω νόμου και όχι από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. και ως εκ τούτου, ο επικαλούμενος λόγος περί παράβασης ουσιώδους τύπου, λόγω μη διενέργειας του ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης και λόγω μη σύνταξης σχετικής έκθεσης κατάσχεσης , απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης προβάλλεται απαραδέκτως. Σύμφωνα με τη διάταξη **της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, *«Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν*

μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν **η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./14-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς Φ.Π.Α.

Υπ' αρ./12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	129.951,25	129.951,25	129.951,25	
Αξία φορολογητέων εισροών	121.333,77	65.713,76	65.713,76	55.620,01
Φόρος εκροών	25.032,40	25.032,40	25.032,40	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.032,40	12.239,79	12.239,79	12.792,61
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου				
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		12.792,61	12.792,61	12.792,61
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013		13.120,11	13.120,11	13.120,11
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Καταλογιζόμενο ποσό		25.912,72	25.912,72	25.912,72

B. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν 4472/2017

Υπ' αριθ./12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ.2δ του Ν 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013– 31/12/2013

Πρόστιμο 50% της αξίας του φόρου (12.792,60 x 50%)	6.396,30€
--	-----------

Γ. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015

Υπ' αριθ./12-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013– 31/12/2013

Πρόστιμο περ. ε' του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 (55.620,01€ X 10%)	5.562,00€
---	-----------

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.