



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 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 01.03.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 774

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 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 1440 /τ. Β' /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 16.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', με Α.Φ.Μ., με έδρα την, οδός, αρ., που εκπροσωπείται από την '..... του, ΑΦΜ, κατά: **1) της υπ' αριθ. /**2020****

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 07.08.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, **2) της υπ' αριθ. /**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 30.04.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση 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 16.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 07.08.2018 – 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 568.368,18 €, πλέον ποσό 284.184,10 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ.) ήτοι συνολικά 852.552,28 €.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 30.04.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 240.967,74 €, πλέον ποσό 120.483,87 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 58^α του Κ.Φ.Δ.) ήτοι συνολικά 361.451,61 €.

Με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στη προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 07.08.2018 – 30.04.2019, συνεπεία του με αρ. πρωτ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/15.02.2019 Δελτίου Πληροφοριών της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε..

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 14.10.2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- Να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή
- Να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να επιστραφεί ο ΦΠΑ που απέρριψε ο έλεγχος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

*“1. Στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου εξετάσθηκε το σύνολο των χρεώσεων και των πιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας και **οι μόνες παρατηρήσεις του ελέγχου ήταν α) ότι η εταιρεία μολονότι έχει μικρό εταιρικό κεφάλαιο (Ευρώ 25.000,00) διακινεί μεγάλα χρηματικά ποσά στις συναλλαγές της** παραλείποντας να αναφέρει ότι όλες οι συναλλαγές είναι εμπορικές και αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων της, όσον αφορά δε το μικρό κεφάλαιο και η Δ.Ε.Η. π.χ. έχει Μ.Κ. Ευρώ 450.000.000,00 αλλά ο κύκλος εργασιών της είναι Ευρώ 6.500.000.000,00 το οποίο σύμφωνα με τον έλεγχο είναι επιλήψιμο.*

2. Όλες οι μεταφορές των εμπορευμάτων μας στην αλλοδαπή έγιναν με μεταφορικά μέσα που επέλεξαν οι ίδιοι. Στην μοναδική περίπτωση που μας ζητήθηκε να αποστείλουμε εμείς τα εμπορεύματα τα αποστείλαμε με την το οποίο ο έλεγχος παρέλειψε να αναφέρει ή μάλλον ανέφερε λανθασμένα ότι δεν επεδείχθη τιμολόγιο εκδοθέν την 26-3-2019 σε έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. την 1-4-2019 και λανθασμένα ανέφερε ότι απεστάλη στο Σ.Δ.Ο.Ε. τον Ιούλιο του 2019 ενώ είχε παραδοθεί την 4-4-2019. Φυσικά ο έλεγχος ουδέποτε ανέφερε στην έκθεση του την συναλλαγή αυτή.

*3. Σχετικά με τις αγορές από τους προμηθευτές μας , , , να υπενθυμίσουμε στον έλεγχο ότι **όλες οι εταιρείες είναι υπαρκτές και γνωστές στην Φορολογική Αρχή και συνεπώς η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της για την εικονικότητα έκδοσης στοιχείων (ΣΤΕ212/1998 και ΕΦΕΤ ΘΕΣ/ΝΙΚΗ 658/200)**»..... Σημειωτέο ότι όλες συναλλαγές ως προαναφέρθηκε είναι πραγματικές έχουν τηρηθεί επακριβώς τα οριζόμενα για τις εξαγωγές και τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις στους νόμους 2859/2000 και 4308/2014 και όλα τα παραστατικά είναι καταχωρημένα όπως ομολογεί και ο έλεγχος στα βιβλία των αγοραστριών εταιρειών πελατών μας”.*

Ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς

Επειδή, ο ισχυρισμός που επικαλείται η προσφεύγουσα, αναφέρεται στην από 14.10.2020 συνταχθείσα Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), στη σελίδα 29,

«Συμπεράσματα», όπου καταγράφονται τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. και διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020/13-04-2020 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ, προκειμένου να ληφθούν υπόψη και να συνεκτιμηθούν από τον έλεγχο της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Ως προκύπτει στη συνέχεια και όσα αναφέρονται στο υποκεφάλαιο 6.5 «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», καθώς και στο κεφάλαιο 7 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της ως άνω συνταχθείσας Έκθεσης προκύπτει με σαφήνεια ότι ο φορολογικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, δεν έλαβε υπόψη του ούτε και επικαλέσθηκε τον ως άνω ισχυρισμό, για το τελικό του πόρισμα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο λόγο της ενδικοφανούς

Επειδή, πρόκειται για μονοπρόσωπη ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, η οποία πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 07.08.2018, σύμφωνα με το με αριθ./2018/ΓΕΜΗ καταστατικό.

Ως κύρια δραστηριότητα έχει δηλωθεί *“Εμπορικοί Αντιπρόσωπο που Μεσολαβούν στην Πώληση Ηλεκτρονικών Υπολογιστών και Περιφερειακού Εξοπλισμού”*

Ως δευτερεύουσες δραστηριότητες εμφανίζονται οι κάτωθι:

“α) Εμπορικοί Αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση άλλου ηλεκτρονικού εξοπλισμού, β) Εμπορικοί Αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση μηχανών και εξοπλισμού γραφείων, γ) Χονδρικό Εμπόριο εξαρτημάτων και ανταλλακτικών κινητής τηλεφωνίας”.

Από ενάρξεως εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., και με τη αριθ./2018 δήλωση μεταβολής δηλώνει ότι από 16.09.2018 θα ασκεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα, έχει υποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή αιτήματα επιστροφής φπα και έχουν πραγματοποιηθεί επιστροφές Φ.Π.Α. (με έλεγχο η πρώτη περίπτωση και χωρίς έλεγχο οι υπόλοιπες) ως κάτωθι:

Αίτηση	Περίοδος Αναφοράς	Ημ/νία Υποβολής	Αρ/Έτος Καταχώρισης	ΔΟΥ Υποβολής	Αιτούμενο Ποσό	Ημ/νία Έγκρισης	Αρ/Έτος Καταχώρισης	Ποσό Επιστροφής
Αίτηση Επιστροφής ΠΟΛ. 1073/04	01/09-30/09/2018	16/10/2018	/2018	ΓΛΥΦΑΔΑΣ	66.718,39	21/1/2019	Φεβ-19	66.718,39
Αίτηση Επιστροφής ΠΟΛ. 1073/04	01/10-31/10/2018	16/11/2018	/2018	ΓΛΥΦΑΔΑΣ	96.407,78	21/1/2019	Ιαν-19	96.407,78
Αίτηση Επιστροφής ΠΟΛ. 1073/04	01/11-30/11/2018	28/1/2019	/2019	ΓΛΥΦΑΔΑΣ	165.062,90	13/2/2019	19/2019	165.062,90
Αίτηση Επιστροφής ΠΟΛ. 1073/04	01/12-31/12/2018	30/1/2019	/2019	ΓΛΥΦΑΔΑΣ	240.179,11	13/2/2019	20/2019	240.179,11
ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ								568.368,18
Αίτηση Επιστροφής ΠΟΛ. 1073/04	01/02-28/02/2019	8/3/2019	/2019	ΓΛΥΦΑΔΑΣ	240.967,75	ΕΚΚΡΕΜΕΙ		

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει ως μοναδικό αντικείμενο εργασιών την εμπορία εξωτερικών σκληρών δίσκων αποθήκευσης δεδομένων για Η/Υ (SSD DISCS), οι οποίοι δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39Α παρ. 5 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) για τη διαδικασία της ανάστροφης χρέωσης (reverse charge) και κατά συνέπεια υφίσταται χρέωση του Φ.Π.Α. στα συγκεκριμένα τιμολόγια από τους Έλληνες προμηθευτές της.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ.

Επειδή, με βάση τα επιδειχθέντα βιβλία της προσφεύγουσας, οι προμηθευτές καθώς και η καθαρή αξία των αγορών το έτος 2018 είναι οι κάτωθι:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ (2018)
.....	.....	ΕΝΑ (1)	150.606,00
.....	.....	ΠΕΝΤΕ (5)	785.211,34
.....	.....	ΤΡΙΑ (3)	1.431.909,95
	ΣΥΝΟΛΑ		2.367.727,29

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη περίοδο από ενάρξεως {07.08.2018} έως 31.12.2018 καταχώρησε στα βιβλία της τα κάτωθι παραστατικά φορολογικά στοιχεία αγοράς.

Φορολογικό έτος 2018 {από 07.08.2018 – 31.12.2018}

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ. - ΗΜΕΡ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ
1	Τ.Π.	/2018	150.606,00	36.144,00	186.750,00	.....
2	Τ.Π.	/2018	127.000,00	30.480,00	157.480,00	.....
3	Τ.Π.	/2018	401.612,90	96.387,10	498.000,00	.....
4	Τ.Π.	/2018	42.169,35	10.120,65	52.290,00	.....
5	Τ.Π.	/2018	645.592,74	154.942,26	800.535,00	.....
6	Τ.Π.	/2018	85.342,74	20.482,26	105.825,00	.....
7	Τ.Π.	/2018	535.358,10	128.485,94	663.844,04	.....
8	Τ.Π.	/2018	129.086,35	30.980,72	160.067,07	.....
9	Τ.Π.	/2018	250.959,11	60.230,19	311.189,30	.....
		ΣΥΝΟΛΑ	2.367.727,29	568.253,12	2.935.980,41	

Επειδή, σύμφωνα με στοιχεία που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων - εξόδων (ΜΥΦ) έτους 2018, προκύπτουν τα κάτωθι:

Σχετικά με την προμηθεύτρια εταιρεία: «.....»:

- Κύριος προμηθευτής της εταιρείας: «.....» είναι η εταιρεία: «..... - Α.Φ.Μ.», με συνολικές αγορές ύψους 8.210.546,63 €.
- Κύριος προμηθευτής της εταιρείας: «.....» είναι η εταιρεία: «.....», με συνολικές αγορές ύψους 11.284.164,00 €.
- Κύριος προμηθευτής της εταιρείας: «.....» είναι η εταιρεία: «.....» με συνολικές αγορές ύψους 28.293.626,12 €.

Σχετικά με την προμηθεύτρια εταιρεία: «.....»:

- Κύριος προμηθευτής της εταιρείας: «.....» είναι η εταιρεία: «.....», με συνολικές αγορές ύψους 1.631.853,51 €.
- Κύριος προμηθευτής της εταιρείας «.....», είναι η εταιρεία: «.....» με συνολικές αγορές ύψους 28.293.626,12 €.

Σχετικά με την προμηθεύτρια εταιρεία: «.....»:

- Κύριος προμηθευτής της εταιρείας: «.....», είναι η εταιρεία: «.....» με συνολικές αγορές ύψους 28.293.626,12 €.

Ήτοι, οι συσχετισμοί των εμπλεκόμενων εταιρειών, μεταξύ τους και με την προσφεύγουσα, αποτυπώνεται ως κάτωθι:

.....	(28.293.626,12C πλέον ΦΠΑ)	(1.431.909,95€ πλέον ΦΠΑ)		
.....		(1.631.853,51€ πλέον ΦΠΑ)	(785.211,34€ πλέον ΦΠΑ)	
.....		(11.284.164,00 € πλέον ΦΠΑ)	(8.210.546,63C πλέον ΦΠΑ)	(150.606,00C πλέον ΦΠΑ)

Επειδή, η εταιρεία '..... - Α.Φ.Μ.', έκανε έναρξη εργασιών στις 12.03.2018, με κύρια δραστηριότητα: "ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ" και δευτερεύουσα: "ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ". Ως διεύθυνση έδρας κατά την έναρξη δηλώθηκε γραφείο 2^{ου} ορόφου, 17 τ.μ., επί της οδού, στην, τριετούς διάρκειας (20.2.2018-01.03.2021), ενώ στις 10.10.2018 από τους ιδιοκτήτες του εν λόγω ακινήτου υποβλήθηκε ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, με αιτιολογία: ΛΥΣΗ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΛΟΓΩ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΑΓΩΓΗΣ ΕΞΩΣΗΣ και ημερομηνία έναρξης της λύσης: 01.10.2018. Ακολούθως, ο πληρεξούσιος των ιδιοκτητριών,, με το με αριθ. πρωτ. /2020 έγγραφο- e mail, έκανε γνωστό ότι δεν έγινε χρήση του γραφείου, αφού πέραν της μη καταβολής των μισθωμάτων, δεν πληρώθηκαν ούτε τα κοινόχρηστα και ο θυρωρός του μεγάρου δεν συνάντησε ποτέ κανένα πρόσωπο που να σχετίζεται με το συγκεκριμένο γραφείο. Με βάση το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020/13.04.2020 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ από την ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, γνωστοποιήθηκε, ότι: "... για τη χρήση 2018, η βασικότερη προμηθεύτρια της προσφεύγουσας είναι η επιχείρηση «.....», στην οποία από 17.10.2018 έχει επιβληθεί η αναστολή χρήσης ΑΦΜ για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ενώ όλες οι μεταξύ τους συναλλαγές διενεργήθηκαν σε ημερομηνία μεταγενέστερη της απόφασης αναστολής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ."

Επειδή, οι αγορές της εταιρείας '.....', σύμφωνα με την κατάσταση αγορών (ΜΥΦ) του έτους 2018 που έχει υποβάλει, προέρχονται από την επιχείρηση '..... - Α.Φ.Μ.' (ύφους 28.293.626,12 €), η οποία σύμφωνα με όσα αναγράφονται λεπτομερώς στην από 14.10.2020 έκθεση μερικού ελέγχου, είναι φορολογικά υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη - εξαφανισμένη επιχείρηση. Σημειώνεται, ότι από 16.12.2019, βρίσκεται σε καθεστώς αναστολής χρήσης Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, κατόπιν απόφασης της Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, τα ως άνω αναφερόμενα τιμολόγια αγοράς, τα οποία η προσφεύγουσα αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της, χαρακτηρίζονται ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ, διότι η συναλλαγή που αναφέρεται επ' αυτών είναι ανύπαρκτη στο σύνολό της, κατά την έννοια των οριζόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τους κάτωθι λόγους:

1. Η εταιρεία '.....', είναι μια ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση - ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, η οποία δε λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα στη φορολογική διοίκηση έδρα της και από 17.10.2018 της ανεστάλη η χρήση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. για πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων (αριθ. Α.Ε.Π. /2019/Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ).
2. Η εταιρεία '.....', την οποία έχει δηλώσει η εταιρεία «.....» ως βασική - μοναδική προμηθεύτρια κατά το έτος 2018 των αγαθών, που εν συνεχεία φέρεται να διοχετεύει είτε απευθείας, είτε μέσω τρίτων στην προσφεύγουσα είναι μια ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, η οποία δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, από 23.05.2018 έχει εξαφανιστεί από την (φερόμενη ως) επαγγελματική της εγκατάσταση και ο διαχειριστής αυτής έχει αποβιώσει από 22.07.2018. Σύμφωνα δε με σχετική απόφαση της Α' Δ.Ο.Υ.

ΑΘΗΝΩΝ, από 16.12.2019 βρίσκεται σε καθεστώς αναστολής χρήσης Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Επειδή, με βάση τα επιδειχθέντα βιβλία της προσφεύγουσας, οι προμηθευτές καθώς και η καθαρή αξία των αγορών το έτος 2019 είναι οι κάτωθι:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (2019)
.....	.....	ΤΕΣΣΕΡΑ (4)	1.004.032,25
	ΣΥΝΟΛΑ		1.004.032,25

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη περίοδο από 01.01.2019 έως 30.04.2019 καταχώρησε στα βιβλία της τα κάτωθι παραστατικά φορολογικά στοιχεία αγοράς.

Φορολογικό έτος 2019 {01.01.2019 – 30.04.2019}

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ. - ΗΜΕΡ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ
1	Τ.Π.	/2019	249.000,00	59.760,00	308.760,00	.....
2	Τ.Π.	/2019	253.016,13	60.723,87	313.740,00	.....
3	Τ.Π.	/2019	251.008,06	60.241,94	311.250,00	.....
4	Τ.Π.	/2019	251.008,06	60.241,94	311.250,00	.....
		ΣΥΝΟΛΑ	1.004.032,25	240.967,75.	1.245.000,00	

Επειδή, σύμφωνα με στοιχεία που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων - εξόδων (ΜΥΦ) έτους 2019, προκύπτουν τα κάτωθι:

Κύριος προμηθευτής της εταιρείας: ‘.....’ είναι και πάλι η εταιρεία: ‘..... - Α.Φ.Μ.’, με συνολικές αγορές ύψους 22.829.479,27 €.

Το δεδομένο αυτό επιβεβαιώθηκε και από τα σχετικά φορολογικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν από τον εκπρόσωπο της εταιρείας ‘.....’.

Κύριος προμηθευτής της εταιρείας: ‘.....’ είναι η εταιρεία: ‘..... - Α.Φ.Μ.’ με συνολικές αγορές ύψους 32.002.520,64 €.

Ήτοι, οι συσχετισμοί των εμπλεκόμενων εταιρειών, μεταξύ τους και με την προσφεύγουσα, αποτυπώνεται ως κάτωθι:

.....	 [32.002.520.64C πλέον ΦΠΑ)	 (22.829.479,27C πλέον ΦΠΑ)	 (1.004.032,25C πλέον ΦΠΑ)
----------------	-------------------------------------	-------------------------------------	------------------------------------

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σχετικά με τις εταιρείες, ‘.....’ και ‘.....’, ισχύουν όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω για τις αγορές της περιόδου από 07.08.2018-31.12.2018.

Επειδή, τα ως άνω αναφερόμενα τιμολόγια αγοράς, τα οποία η προσφεύγουσα αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της, χαρακτηρίζονται ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ, διότι η συναλλαγή που αναφέρεται επ' αυτών είναι ανύπαρκτη στο σύνολό της, κατά την έννοια των οριζόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τους ίδιους λόγους που διατυπώθηκαν και για την περίοδο από 07.08.2018-31.12.2018

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

Άρθρο 66.Εγκλήματα φοροδιαφυγής

“5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο”.

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

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

Επειδή, σύμφωνα με την υπ’ 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 πεποίθησεως, 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, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 07.08.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-30.04.2019, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, για ανύπαρκτες συναλλαγές από τις συναλλακτικώς ανύπαρκτες επιχειρήσεις “.....” και “.....”, για μεν το χρονικό διάστημα 07.08.2018-31.12.2018 εννέα (9) Τ.Π. καθαρής αξίας 2.367.727,29 € πλέον Φ.Π.Α 568.253,12 € τον οποίο και εξέπεσε, για δε το χρονικό διάστημα 01.01.2019 - 30.04.2019 τέσσερα (4) Τ.Π. καθαρής αξίας 1.004.032,25 € πλέον Φ.Π.Α 240.967,75 € τον οποίο και εξέπεσε.

Επειδή, οι εκδότριες επιχειρήσεις ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών τους, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ' αρχήν αποδείξει ότι οι εκδότες των τιμολογίων, κατά τον χρόνο εκδόσεως αυτών, δεν εμφανίζονται σε καμία διεύθυνση να έχουν έδρα και εγκατάσταση, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τους εν λόγω εκδότες είχε η προσφεύγουσα, η οποία μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τους ανωτέρω εκδότες των συγκεκριμένων συναλλαγών, και συγκεκριμένα περί του ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τους συγκεκριμένους εκδότες.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι, η προσφεύγουσα και λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν απέδειξε, ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τους συγκεκριμένους εκδότες, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ούτε θέμα καλής πίστης αυτής, αλλά και ούτε ότι υπάρχει εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων, αποδείχθηκε, κατόπιν ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, κρίνεται ότι, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων, όπως αναφέρονται στη σχετική έκθεση, καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς αυτά πρέπει **να απορριφθούν**.

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα, πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις για την αντίστοιχη περίοδο {07.08.2018-31.12.2018}, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018 {από 07.08.2018 – 31.12.2018}

A /A	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΗΜΕΡΟΜ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΑΦΜ/ΦΠΑ	ΧΩΡΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΕΑΣ
1	1	28/9/2018	.....	.....	.....	288.680,00	.....
2	2	31/10/2018	.....	.....	.....	417.600,00	.....
3	3	30/11/2018	.....	.....	.....	713.085,00	.....
4	4	18/12/2018	.....	.....	.....	645.420,00	.....
5	5	31/12/2018	.....	.....	.....	395.580,00	.....
					ΣΥΝΟΛΟ	2.460.365,00	

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/15-02-2019 έγγραφο - απάντηση από τη Δ/ση Ελέγχων-Τμήμα VIES, κατόπιν σχετικού αιτήματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κ-Μ της Ε.Ε., σχετικά με τον έλεγχο των φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας, στην Βουλγαρική μεταφορική εταιρεία με στοιχεία: '..... - Α.Φ.Μ., η οποία φέρεται να πραγματοποίησε τις μεταφορές των αγαθών που αναφέρονται στα τιμολόγια με αριθ. /2018 και /2018, εκδόσεως της προσφεύγουσας, προέκυψαν τα κάτωθι: "Για την περίοδο 01.09.2018 - 31.10.2018, η βουλγαρική

μεταφορική εταιρεία ".....", δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών στην ".....",, αλλά ούτε και στη ρουμανική εταιρεία ".....", Σύμφωνα με τα έγγραφα που παρουσιάστηκαν από τον διαχειριστή της βουλγαρικής μεταφορικής επιχείρησης:, φαίνεται ότι για την περίοδο από 01.09.2018 έως 31.10.2018, η ".....", δεν έχει πραγματοποιήσει και δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών με αποστολέα την ".....",, αλλά ούτε και προς τη ρουμανική εταιρεία ".....».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 166423 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/26-11-2019 έγγραφο - απάντηση από τη Δ/ση Ελέγχων -Τμήμα VIES, κατόπιν σχετικού αιτήματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κ-Μ της Ε.Ε., σχετικά με τον έλεγχο των φορολογικών αρχών της Πολωνίας, στην Πολωνική μεταφορική εταιρεία με στοιχεία: '..... - Α.Φ.Μ., η οποία φέρεται να πραγματοποιήσει τις μεταφορές των αγαθών που αναφέρονται στα τιμολόγια με αριθ./2018,/2018 και/2018, εκδόσεως της προσφεύγουσας, προέκυψαν τα κάτωθι: "...ο φορολογούμενος δεν παρείχε υπηρεσίες για την ελληνική επιχείρηση '....." ή επίσης για τη Σλοβάκικη επιχείρηση στην περίοδο που αναφέρεται στα έγγραφα CMR που εστάλησαν με το αίτημα αμοιβαίας συνδρομής. Ο φορολογούμενος επίσης δήλωσε ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν εμφανίζονται στην βάση δεδομένων του με τους εργολάβους και κανένα από τα αυτοκίνητά του δεν ήταν ποτέ στην Ελλάδα και οι οδηγοί δεν παρέλαβαν κανένα από τα φορτία στα οποία αναφέρονται τα έγγραφα CMR που εστάλησαν από εσάς. Ο φορολογούμενος δήλωσε ότι δεν απασχολεί τον κ., ο οποίος αναφέρεται στο έγγραφο CMR που εστάλη από εσάς".

Επειδή, η ίδια πληροφόρηση λήφθηκε και με το με αριθ. πρωτ. 38062 ΕΞ 2020/13-04-2020 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ της ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο επί του θέματος ανέφερε επακριβώς τα κάτωθι: "Σύμφωνα με την απάντηση των φορολογικών αρχών της Πολωνίας η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Ελλάδα στην Σλοβακία δεν πραγματοποιήθηκε με την αναγραφόμενη στα επιδειχθέντα έγγραφα μεταφοράς (CMR) πολωνική μεταφορική εταιρεία.

Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε και για την μεταφορά των εμπορευμάτων από την Ελλάδα στη Ρουμανία, καθότι οι φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας μας ενημέρωσαν ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταφορές με τη συγκεκριμένη βουλγαρική μεταφορική εταιρεία".

Στο ίδιο έγγραφο, μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα εξής:

"..... Την 01-04-2019 συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μας μετέβη στην έδρα της επιχείρησης και διενεργήθηκε έλεγχος, επί των ζητηθέντων βιβλίων, στοιχείων και δηλώσεων, συνεπεία της με αριθ./2019 Πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Κατά τον έλεγχο τέθηκαν στη διάθεση μας τα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (από ενάρξεως μέχρι και την ημερομηνία ελέγχου), εκτυπώσεις των φορολογικών βιβλίων από την 01-09-2018 έως 28-02-2019, καθώς και εκτυπώσεις τραπεζικών κινήσεων του εταιρικού λογαριασμού στην Με αφορμή προφορικό ερώτημα του συνεργείου της Υπηρεσία μας σχετικά με την μεταφορά εμπορευμάτων τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και στο εξωτερικό, αλλά και για τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η ανεύρεση πελατών-προμηθευτών η διαχειρίστρια της ελεγχόμενης επιχείρησης κα με υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 (η οποία έλαβε αρ. πρωτ./19) μας δήλωσε αυτολεξεί τα ακόλουθα: Ως νόμιμη εκπρόσωπός της εταιρείας δηλώνω ότι Σχετικά με την διακίνηση των εμπορευμάτων η παραλαβή από τους προμηθευτές μου γίνεται στην έδρα μου από άτομο δικό τους με δικά του μέσα. Η αποστολή μου στο εξωτερικό γίνεται μέσω εταιρείας μεταφορικής – συνεργάτη του πελάτη μου και από τις δυο εταιρείες -πελάτη μου. Όσον αφορά τις αποστολές μου στους πελάτες /εξωτερικό δεν υπάρχει οποιαδήποτε χρέωση σε εμένα, είναι δική τους χρέωση εξ' ολοκλήρου. Πιο συγκεκριμένα υπάρχουν voucher/δελτία Αποστολής τα οποία επιφυλάσσομαι να σας προσκομίσω αναλυτικά, όσον αφορά τη Σλοβακία και όσον αφορά το δεύτερο από Ρουμανία. Το πρώτο CMR από VA είναι από την εταιρεία

• Σχετικά με τη μεταφορά των εμπορευμάτων στη Ρουμανία η ελεγχόμενη επιχείρηση επέδειξε την ημέρα του ελέγχου ένα (1) μόνο έγγραφο μεταφοράς-CMR (σχετικά με το τιμολόγιο Νο/18) που φέρει σφραγίδα της μεταφορικής εταιρείας με επωνυμία «.....» με έδρα την Βουλγαρία. Όσον αφορά στη δεύτερη συναλλαγή μέχρι τη σύνταξη του παρόντος δελτίου δεν προσκόμισε σχετικά έγγραφα μεταφοράς. Σε συνέχεια της υπεύθυνης δήλωσης που υπέβαλε η διαχειρίστρια της ελεγχόμενης ΙΚΕ κα (κατά την ημέρα του ελέγχου), παραλήφθηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου έγγραφο το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ./19 από την Υπηρεσία μας. Σε αυτό επισυνάπτονται τρία έγγραφα μεταφοράς (CMR) που φέρουν σφραγίδα της μεταφορικής εταιρείας «.....» (χωρίς περαιτέρω στοιχεία) για την μεταφορά των εμπορευμάτων στη Σλοβακία. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος διαπιστώνει ότι παρόλο που η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει πέντε (5) ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών από την έδρα της, σε πελάτες της που εδρεύουν στη Ρουμανία (τις δύο πρώτες, τον Σεπτέμβριο και τον Οκτώβριο του 2018) και τη Σλοβακία (τις τρεις υπόλοιπες, τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του 2018), ωστόσο κατά τον έλεγχο που έγινε στην έδρα της την 01-04-2019 (κατόπιν Πρόσκλησης Ελέγχου που της επιδόθηκε στις 20-03-2019 από την ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι αρκετούς μήνες μεταγενέστερα από τις «μεταφορές» και δέκα ημέρες μετά την επίδοση της Πρόσκλησης του Σ.Δ.Ο.Ε., δεν έθεσε άμεσα στη διάθεση του ελέγχου όλα τα φορτωτικά έγγραφα, ως όφειλε, αφού τα φορτωτικά έγγραφα, στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων είναι τα πλέον απαραίτητα έγγραφα για την πιστοποίηση της πραγματοποίησης των συναλλαγών.”

Επειδή, τα ως άνω εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης {περιόδου 07.08.2018 - 31.12.2018} από την προσφεύγουσα, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της, χαρακτηρίζονται ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ, διότι η συναλλαγή που αναφέρεται επ' αυτών είναι ανύπαρκτη στο σύνολό της, κατά την έννοια των οριζόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τους κάτωθι λόγους:

1. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, τα αγαθά που η προσφεύγουσα εμφανίζει ως πωληθέντα, ουδέποτε αποκτήθηκαν.

2. Οι μεταφορές των αγαθών που αναγράφονται στα τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας με αριθ./2018 και/2018, με παραλήπτη τη ρουμανική εταιρεία: ‘..... - Α.Φ.Μ.’ και με αριθ./2018,/2018 και/2018, με παραλήπτη τη σλοβάκικη εταιρεία: ‘..... - Α.Φ.Μ.’, αποδείχθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν.

Συνεπώς τα φορτωτικά έγγραφα (CMR) της βουλγαρικής μεταφορικής εταιρείας και της πολωνικής μεταφορικής εταιρείας, που τέθηκαν υπόψη του φορολογικού ελέγχου από την προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, είναι εικονικά έγγραφα, τα οποία εν γνώσει της παρουσίασε στον φορολογικό έλεγχο ως πραγματικά, με στόχο την παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης και την παράνομη επιστροφή Φ.Π.Α.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα, πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις για την αντίστοιχη περίοδο {01.01.2019-30.04.2019}, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2019 {01.01.2019 – 30.04.2019}

A /A	ΑΡ ΤΙΜ	ΗΜΕΡΟΜ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΑΦΜ/ΦΠΑ	ΧΩΡΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΕΑΣ
1						258.168,00	.....
2						262.332,00	
3						260.250,00	
4						260.250,00	
					ΣΥΝΟΛΟ	1.041.000,00	

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 166423 ΕΞ 2019 ΕΜΠ26.11.2019 έγγραφο – απάντηση Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ - ΤΜΗΜΑ ΣΤ'/VIES, κατόπιν σχετικού αιτήματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σχετικά με τον έλεγχο των φορολογικών αρχών της Σλοβακίας, σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελληνικής προσφεύγουσας εταιρείας στη Σλοβάκιη επιχείρηση, τον Νοέμβριο 2018, αξίας 713.085,00 €, τον Δεκέμβριο 2018, αξίας 1.041.000,00 € και τον Φεβρουάριο 2019, αξίας 1.041.000,00 € και συνολικής αξίας 2.795.085,00 €, προέκυψαν τα κάτωθι:

“Στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. στον τομέα του Φ.Π.Α., το Υπουργείο Οικονομικών της Σλοβακίας πραγματοποίησε έλεγχο στη σλοβάκιη επιχείρηση και απάντησε τα ακόλουθα:

«Διαχειριστής:,,, Έλληνας.

1) Η εντολή για τη μεταφορά των αγαθών από τον Έλληνα φορολογούμενο δόθηκε και οργανώθηκε από τον προμηθευτή.

2) Σε κάθε τιμολόγιο από την ελληνική επιχείρηση θα βρω τα μεταφορικά έγγραφα (CMR) τα οποία θα υποβάλλω αργότερα....

3) τα αγαθά μετέπειτα προμηθεύτηκαν στην πολωνική επιχείρηση και μέρος αυτών των αγαθών στη ρουμανική επιχείρηση,,, όπως αναφέρεται στα υποβληθέντα έγγραφα...

4) Ο φορολογούμενος είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές (παραδόσεις/αποκτήσεις) το 2017 και 2019, εκτός από την επιχείρηση και με τις παρακάτω:

....., ΑΦΜ/ΦΠΑ

....., ΑΦΜ/ΦΠΑ

....., ΑΦΜ/ΦΠΑ

....., ΑΦΜ/ΦΠΑ

.

Επειδή, μέσω των υποβληθέντων εγγράφων που διαβιβάστηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών της Σλοβακίας (τα τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας, τα παραστατικά πωλήσεων της σλοβακικής «.....» προς την πολωνική εταιρεία «.....», καθώς και παραστατικά πωλήσεων και καρτέλα πελάτη της εταιρείας «.....» Ρουμανίας) προκύπτει ότι:

“Τα εμπορεύματα που «προμηθεύτηκε» η σλοβακική εταιρεία με τα με αριθ./2018,/2018 και/2018 τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, φέρεται ότι τα μεταπώλησε (επακριβώς ως προς τις ποσότητες) στην πολωνική εταιρεία με τα με αριθ.-/2018,-/...../2018,/2018,-/2018,-/2018,/2018,/2019 και/2019 τιμολόγια.

Σε ότι αφορά στα εμπορεύματα που «προμηθεύτηκε» με τα με αριθ./2019,/2019,/2019 και/2019 τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, ισχυρίστηκε ότι μεταπωλήθηκαν (κατά ένα μέρος) στη ρουμανική εταιρεία «.....» με τα με αριθ./2019,/2019,/2019 και/2019 τιμολόγια, που έθεσε υπόψη των ελεγκτικών αρχών της Σλοβακίας, συνοδευόμενα και από την καρτέλα πελάτη έτους 2019 (εκτυπωμένη στις 24-09-2019), όπου καταγράφονται οκτώ (8) «πωλήσεις» προς την εν λόγω ρουμανική εταιρεία, ξεκινώντας με το τιμολόγιο με αριθ., εκδοθέν στις 31-01-2019 και ολοκληρώνοντας με το τιμολόγιο με αριθ., εκδοθέν στις 26-02-2019”.

Συνεπώς η σλοβάκιη εταιρεία, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις, οι οποίες σχετίζονται με τα τιμολόγια αγορών που φέρεται να έλαβε από την προσφεύγουσα, μέχρι την 26-02-2019.

Επειδή, σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα φέρεται να έχει πραγματοποιήσει «μεταφορά» των αγαθών που αναφέρονται στα τιμολόγια με αριθ./2019,/2019,/2019 και/2019 εκδόσεως της, από την έδρα της στον Σλοβάκο πελάτη της, στις 26.03.2019, σύμφωνα με την από 22.07.2019 δήλωση της προς την αρμόδια φορολογική αρχή και σύμφωνα με το φορτωτικό έγγραφο (Waybill Doc) της μεταφορικής εταιρείας που έθεσε υπόψη την ίδια ημερομηνία.

Επειδή, από τα παραπάνω ανακόλουθα - αντιφατικά γεγονότα, ήτοι το γεγονός ότι εμφανίζονται ως

πωληθέντα από τη σλοβακική εταιρεία, εμπορεύματα πολύ πριν να τα παραλάβει από την προσφεύγουσα, τεκμαίρεται, ότι, οι φερόμενες ως πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν μόνο στα «χαρτιά» και αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών.

Επειδή, τα ως άνω εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης {περιόδου 01.01.2019-30.04.2019} από την προσφεύγουσα, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της, χαρακτηρίζονται ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ, διότι η συναλλαγή που αναφέρεται επ' αυτών είναι ανύπαρκτη στο σύνολό της, κατά την έννοια των οριζόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τους κάτωθι λόγους:

1. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, τα αγαθά που η προσφεύγουσα εμφανίζει ως πωληθέντα, ουδέποτε αποκτήθηκαν.

2. Το γεγονός ότι, όπως προέκυψε από τη σχετική αλληλογραφία (μέσω της Δ/σης Ελέγχων/Τμήμα ΣΤ'-VIES) με τις σλοβακικές φορολογικές αρχές, εμφανίζονται ως πωληθέντα από τη σλοβακική εταιρεία - μοναδικό πελάτη της προσφεύγουσας, εμπορεύματα πολύ πριν να τα παραλάβει από αυτή, τεκμαίρεται, ότι οι φερόμενες ως πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν μόνο στα «χαρτιά» και αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών.

3. Από τα στοιχεία που ς διαβιβάστηκαν από τη φορολογική αρχή της Σλοβακίας προκύπτει ότι ένα μέρος των «εμπορευμάτων» μεταπωλείται πάλι στην Ελλάδα, σε ελληνικές εταιρείες, γεγονός που σημαίνει ότι οι συναλλαγές που η προσφεύγουσα φέρεται ότι πραγματοποίησε είναι «κυκλικού χαρακτήρα», και σε συνδυασμό με τη συμμετοχή «εξαφανισμένων εταιρειών», ως προαναφέρθηκε, στην εφοδιαστική αλυσίδα, τεκμαίρεται, ότι οι υπό κρίση «συναλλαγές» συνδέονται με εμπλοκή σε απάτη στον ενδοκοινοτικό Φ.Π.Α. μέσω διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

4. Το γεγονός ότι ενώ η προσφεύγουσα εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει «μεταφορά» των αγαθών που αναφέρονται στα τιμολόγια εκδόσεώς της, από την έδρα της στον Σλοβάκο πελάτη της, στις 26.03.2019, ωστόσο κατά τον φορολογικό έλεγχο που έγινε στην έδρα της την 01.04.2019 από την ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι τέσσερις (4) ημέρες μετά από τη «μεταφορά», που έγινε μάλιστα όπως ισχυρίστηκε με δικά της έξοδα, δεν γνώριζε κάτι σχετικό με την εν λόγω «μεταφορά» με αποτέλεσμα:

- ούτε τα φορτωτικά έγγραφα να επιδείξει στον έλεγχο της 01.04.2019, ως όφειλε
- ούτε δήλωσε τότε, το γεγονός ότι η μεταφορά που αφορούσε στα εν λόγω τιμολόγια πραγματοποιήθηκε μέσω της μεταφορικής εταιρείας «.....» και μάλιστα με δικά της έξοδα, Αντιθέτως ισχυρίστηκε κατά τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., την 01.04.2019 ότι: α) η μεταφορά στο εξωτερικό γίνεται με μεταφορικό μέσο του πελάτη της, β) δεν υπάρχει οποιαδήποτε χρέωση στην εταιρεία της, είναι δική τους χρέωση εξ ολοκλήρου και γ) επιφυλάχθηκε να προσκομίσει φορτωτικά έγγραφα.

Επειδή, οι «μεταφορές» των αγαθών που αναγράφονται στα τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας, με αριθ./2019,/2019,/2019 και/2019, με παραλήπτη τη σλοβακική εταιρεία '..... - Α.Φ.Μ., ουσιαστικά δεν πραγματοποιήθηκαν. Συνεπώς το φορτωτικό έγγραφο (Waybill doc) της μεταφορικής εταιρείας που τέθηκε υπόψη τόσο στο φορολογικό έλεγχο, όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή, προκειμένου η προσφεύγουσα να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών της, χρησιμοποιήθηκε για να προσδώσει αληθοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές, τις οποίες εν γνώσει της παρουσίασε ως πραγματικές, με στόχο την παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης και την παράνομη επιστροφή Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28.Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

“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.....

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

“1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

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,

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

****** Η παράγραφος 3, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ιδίου νόμου.*

Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

****** Η υποπερίπτωση i της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ιδίου νόμου.*

Άρθρο 39α.Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών

“5. Για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου

εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής».

Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές”.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1073/21.7.2004** Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(2859/2000).

Άρθρο 1 Δικαίωμα επιστροφής

“Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για:

α) πράξεις των άρθρων **24, 25, 26, 27 και 28** του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή,

β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου,

γ) εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της **παραγράφου 4 του άρθρου 33** του Κώδικα Φ.Π.Α.,

δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.”

Άρθρο 3 Τρόπος επιστροφής

“1. Το πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται:

α) Χωρίς έλεγχο κατά 90% του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου, με βάση την υποβαλλόμενη κατάσταση, καθώς και τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, στο άρθρο 4 της παρούσας, δικαιολογητικά.

β) Με προσωρινό έλεγχο: ...

γ) Με τακτικό έλεγχο, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει διαπιστώσει από στοιχεία ή βάσιμες κατά την κρίση του πληροφορίες (π.χ. δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου κ.λπ.) που περιέρχονται σε γνώση του, ότι ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (για ανύπαρκτη συναλλαγή) ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του ή ως εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση, η οποία συνιστά ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 30** του Π.Δ.186/1992 Κ.Β.Σ. σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις.

Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται η επιστροφή και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται:

- Αμέσως μόλις υποβληθεί το αίτημα επιστροφής να διενεργήσει τακτικό έλεγχο ή σε περίπτωση έλλειψης αρμοδιότητας από αυτόν για τη διενέργεια του ελέγχου, να διαβιβάσει όλον τον ανέλεγκτο φάκελο στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με ειδική μνεία για τον άμεσο έλεγχο.

- Ειδικά, όταν η παράβαση αφορά την τρέχουσα κάθε φορά διαχειριστική περίοδο, η έναρξη του ελέγχου και η διαβίβαση του φακέλου στα ελεγκτικά κέντρα, όπου αυτό απαιτείται, θα γίνεται αμέσως μόλις ολοκληρωθεί η διαχειριστική περίοδος και υποβληθούν οι δηλώσεις όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Ο έλεγχος πρέπει να ολοκληρώνεται υποχρεωτικά εντός εξαμήνου και μόνο σε περίπτωση ειδικών δυσχερειών, που θα προκύπτουν από έγγραφη αιτιολογημένη γνώμη του Προϊσταμένου της Ελέγχουσας υπηρεσίας μπορεί να παρατείνεται, κατ' ανώτατο όριο, για άλλους έξι μήνες.

Σημειώνεται ότι για τη λήψη πλαστού στοιχείου (πραγματοποιηθείσα συναλλαγή) δεν απαιτείται τακτικός έλεγχος για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου στον λήπτη του πλαστού στοιχείου, το ποσό του φόρου, όμως, που αναγράφεται στο στοιχείο αυτό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση και συνεπώς και προς επιστροφή”.

Άρθρο 6 Επιστροφή Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων.

“1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος:

α) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας,

β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού,

γ) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα,

επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.

3. Η επιστροφή ενεργείται μετά από προσωρινό έλεγχο και μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης.

Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του.

Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λπ.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού.

4. Στις περιπτώσεις επιστροφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εφ' όσον έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις που συνιστούν ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του π.δ.186/1992 Κ.Β.Σ, σε οποιαδήποτε από τις ανέλεγκτες χρήσεις, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της παρούσας...".

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, άσκησε δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών, χρησιμοποιώντας (ληφθέντα και εκδοθέντα) φορολογικά στοιχεία, τα οποία εμπίπτουν στην έννοια των εικονικών σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς οι συναλλαγές για τις οποίες τα φορολογικά αυτά στοιχεία φέρονται να εκδόθηκαν, αποδείχθηκε ότι ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη, και σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 1β' του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), δεν παρέχεται στην προσφεύγουσα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναφέρεται σε αυτά τα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, για τη φορολογική περίοδο 07.08.2018 – 31.12.2018, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε και στη συνέχεια εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία με αποτέλεσμα να υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και **να λάβει παράνομα επιστροφή Φ.Π.Α.** ύψους 568.368,18 €, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1β' του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής φπα

Επειδή, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 30.04.2019, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε και στη συνέχεια εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία με αποτέλεσμα να υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και **να αιτηθεί να λάβει παράνομα επιστροφή Φ.Π.Α.** ύψους **240.967,75 €**, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1β' του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής φπα

Επειδή, ορθώς εκδόθηκαν οι υπ' αρ./2020 και/2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τις φορολογικές περιόδους 07.08.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-30.04.2019 αντίστοιχα, και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και

απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./16.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./**2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 07.08.2018 – 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 852.552,28 €.

2) της υπ' αριθ./**2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 30.04.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 361.451,61 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.