



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 515

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, με έδρα της ατομικής επιχείρησής του κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου

του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία, δεδομένου ότι σύμφωνα με την από έκθεση απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επ' αυτής η ως άνω πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις, κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 958,00 €, πλέον 479,00 € προστίμου άρθρου 58Α Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 1.437,00 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 5.575,34 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **27.223,41 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά δεκαπέντε (15) + πενήντα τριών (53) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 6.533,34 €), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	48.827,51 €	42.294,17 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, παράβαση του άρθρου 17 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
- 2) Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων, το φέρει η Διοίκηση.
Επιπλέον, ένα ζωτικής σημασίας στοιχείο, το οποίο συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ανακριβής μία συναλλαγή, είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση φοροδιαφυγής.
- 3) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2018-31.12.2018: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2018 αντίστοιχα): «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. [...]. 1.α. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2018 αντίστοιχα): «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) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2018 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2018 αντίστοιχα): «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. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 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, β) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο, με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από **συναλλακτικά** και φορολογικά **υπαρκτό** πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό, για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή**, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία

κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (.....): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη** του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που **συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας**, το οποίο **υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.)**, κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, **έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο** περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι **στην περίπτωση αυτή εχώρησε η** κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων **απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων** στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας **και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου** (πρβλ. ΣτΕ 4505/1995).»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...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 ελλείπει 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]. **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

Α) Η επιχείρηση με ΑΦΜ εκδότρια των πρώτων δέκα (10) εκ των ως άνω υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Απολογία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1				399,00 €	95,76 €	494,76 €
2				400,00 €	96,00 €	496,00 €
3				399,00 €	95,76 €	494,76 €
4				399,00 €	95,76 €	494,76 €
5				400,40 €	96,10 €	496,50 €
6				403,00 €	96,72 €	499,72 €
7				399,00 €	95,76 €	494,76 €
8				400,00 €	96,00 €	496,00 €
9				399,00 €	95,76 €	494,76 €
10				399,50 €	95,88 €	495,38 €
ΣΥΝΟΛΟ				3.997,90 €	959,50 €	4.957,40 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα παρατιθέμενα στις σελ. 11-14 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης τμήματα της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Ενότητες 6.1 και 6.2 αυτής)) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 14-15 της έκθεσης ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης), κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει πράγματι την έδρα της στη δηλωθείσα από την ίδια στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας της (οδός) και δεν προέκυψε να λειτουργεί (να ασκεί δραστηριότητα) στη διεύθυνση αυτή. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας και εντύπων Ε2 (καταστάσεις με τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας) των ιδιοκτητών του ακινήτου δεν προκύπτει χρήση εκ μέρους της του εν λόγω μισθίου από ενάρξεως εργασιών της μέχρι και την ημερομηνία του οικείου επιτόπιου ελέγχου.

Επιπλέον, δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο καμία άλλη επαγγελματική εγκατάστασή της, δηλαδή τυχόν υποκατάστημα ή αποθήκη, εγκαταστάσεις οι οποίες απαιτούνται για να αποθηκεύει η οντότητα το μεγάλο όγκο των εμπορευμάτων που εμφανίζεται να αγοράζει και στη συνέχεια να μεταπωλεί.

β) Η εκδότρια δεν έχει απασχολήσει ουδέποτε, από ενάρξεώς της μέχρι και τις, προσωπικό, άρα και κατά το υπό κρίση έτος 2018, όπου εμφανίζεται να διενεργεί πλήθος συναλλαγών, χωρίς να απασχολεί έναν εργαζόμενο, έστω ανειδίκευτο εργάτη.

γ) Η εκδότρια εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων, δίχως όμως να διαθέτει ούτε ένα φορτηγό όχημα (κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση), με το οποίο θα μπορούσε να μεταφέρει όγκο εμπορευμάτων.

Εξάλλου, δεν εμφανίζει και την ανάλογη οικονομική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Δεν υφίσταται ούτε καν η στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι δεν έχει υποβάλει από ενάρξεώς της μέχρι τις οποιαδήποτε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οι δε υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ είναι μηδενικές.

δ) Δεν προκύπτει για το έτος 2018 καμία αγορά εμπορεύσιμων αγαθών, ούτως ώστε να δικαιολογείται η μετέπειτα πώληση αυτών. Επομένως, δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών, εφόσον δεν προκύπτουν πραγματικές αγορές εμπορευμάτων από υπαρκτές επιχειρήσεις, ώστε να διενεργηθούν οι αντίστοιχες πωλήσεις αυτών. Ευρύτερα, δεν υφίσταται αγορές εμπορευμάτων που να δικαιολογούν το μεγάλο όγκο των δηλωμένων (βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών) πωλήσεων για το έτος 2018.

ε) Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών φέρεται να έχει εξοφληθεί με μετρητά και όχι μέσω του τραπεζικού συστήματος. Ειδικότερα, έχει εκδοθεί μεγάλος αριθμός τιμολογίων σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 500,00 € (μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013 περί υποχρέωσης τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού), τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά. Αλλά και στις περιπτώσεις τιμολογίων με συνολική αξία άνω των 500,00 € δε διαπιστώθηκε η εξόφλησή τους με τη χρήση τραπεζικών λογαριασμών, αφού κινήσεις αντίστοιχων εταιρικών τραπεζικών λογαριασμών δεν υφίστανται.

Εξάλλου, δεν υφίστανται στοιχεία (π.χ. αποδείξεις πληρωμής, είσπραξης, κατάθεσης σε τραπεζικό λογισμό, φωτοαντίγραφα επιταγών κ.λπ. παραστατικά) που να τεκμηριώνουν τις σχετικές συναλλαγές.

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση δέκα (10) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα αναφερόμενα στη σελ. 15 της συμπεροβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάσει των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας):.....

α) Η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανύπαρκτη επαγγελματική

της εγκατάσταση, τη μη πραγματοποίηση αγορών εμπορευμάτων, τη μη απασχόληση προσωπικού και την ανυπαρξία μεταφορικών μέσων-, δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα, τα απαραίτητα υλικά και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση πωλήσεις στο σύνολό τους.

β) Δεν προσκομίσθηκαν φορτωτικά έγγραφα που να αποδεικνύουν την μεταφορά εμπορευμάτων στις λήπτριες επιχειρήσεις, ενώ στα προσκομισθέντα από τους λήπτες φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων (π.χ. αριθμός κυκλοφορίας του σχετικού οχήματος μεταφοράς), με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί η μεταφορά των φερόμενων ως πωληθέντων εμπορευμάτων.

γ) Το σύνολο των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών φέρεται να έχει εξοφληθεί με μετρητά και όχι μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Β) Η επιχείρηση με ΑΦΜ εκδότρια των επόμενων δεκαπέντε (15) εκ των ως άνω υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1				399,00 €	95,76 €	494,76 €
2				402,50 €	96,60 €	499,10 €
3				396,00 €	95,04 €	491,04 €
4				403,00 €	96,72 €	499,72 €
5				399,00 €	95,76 €	494,76 €
6				399,50 €	95,88 €	495,38 €
7				392,00 €	94,08 €	486,08 €
8				400,00 €	96,00 €	496,00 €
9				403,20 €	96,76 €	499,96 €
10				397,50 €	95,40 €	492,90 €
11				401,20 €	96,28 €	497,48 €
12				400,00 €	96,00 €	496,00 €
13				400,40 €	96,09 €	496,49 €
14				400,00 €	96,00 €	496,00 €
15				402,00 €	96,48 €	498,48 €
ΣΥΝΟΛΟ				5.995,30 €	1.438,85 €	7.434,15 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα παρατιθέμενα στις σελ. 18-23 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ τμήματα της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Ενότητα 5.1

αυτής)) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 25-26 της έκθεσης ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ), κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση διατηρεί στη διεύθυνση της έδρας της (οδός) μία ανεπαρκή, για τη διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων της, επαγγελματική εγκατάσταση, δεδομένου ότι πρόκειται για μια επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκη/υποκατάστημα, μη κατέχουσα μεταφορικά μέσα κ.λπ. και σε κάθε περίπτωση μια επιχείρηση με λειτουργία, η οποία δεν ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα και εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων.

β) Η εκδότρια απασχολεί ανεπαρκές -σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα)- προσωπικό.

γ) Η εκδότρια παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση, προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί, και δε συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (δεν προβαίνει στην εξόφληση ή έστω ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

δ) Αποκλειστικοί προμηθευτές της εκδότριας κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) προμηθευτών) τυγχάνουν τρεις (3) ατομικές επιχειρήσεις με ΑΦΜ Η εκδότρια δεν εμφανίζεται να διενεργεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από τις εν λόγω κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο δε συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 23 ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 €, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος. Κατόπιν ιδιαιτέρων ελέγχων που διενεργήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με τις επιχειρήσεις αυτές διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 επ' ονόματι της υπό κρίση εκδότριας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυγχάνουν στο σύνολό τους εικονικά, ήτοι ότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων. Συνεπώς, κατόπιν των διαπιστώσεων αυτών συνάγεται κατ' επέκταση το συμπέρασμα ότι η εκδότρια επιχείρηση κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τις ως άνω τρεις (3) ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής να προμηθεύεται από άλλους προμηθευτές πέραν των εν λόγω τριών (3) τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που εν συνεχεία φέρεται να μεταπωλεί χονδρικώς.

ε) Η εκδότρια δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

στ) Η εκδότρια δε διενεργούσε κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος.

ζ) Η εκδότρια εξέδιδε πλήθος φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία χαμηλότερη των 500,00 €, ακόμη κι όταν εκδίδονταν την ίδια ημερομηνία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ' ονόματι του ιδίου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια.

η) Ακόμη κι όταν η εξόφληση των εκδοθέντων από πλευράς της εκδότριας παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος, και δη δυνάμει τραπεζικών καταθέσεων μετρητών, αυτές διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια μέσω εντεταλμένων από αυτήν προσώπων. Συστηματικά δε εντός αμέσου χρόνου από την εκάστοτε διενεργούμενη τραπεζική κατάθεση λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μη μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

θ) Στις τραπεζικές κινήσεις της εκδότριας και άρα στη διακίνηση του χρήματος τρίτων προσώπων και όχι των συναλλασσόμενων με την εκδότρια ληπτριών επιχειρήσεων εμπλέκονταν/ ήταν αναμειγμένα πρόσωπα, τα οποία είτε συνδέονταν μαζί της (εταιρικά/εργασιακά/ δικαιοπρακτικά) είτε όχι, πάντως συνεργάζονταν με αυτήν (εμπλοκή στις τραπεζικές κινήσεις του ενός στο άλλο, μη ανταπόκριση όλων στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων και αρχείων, λήψη λογιστικών υπηρεσιών από το ίδιο πρόσωπο/λογιστή, ίδια διεύθυνση κατοικίας/έδρας κ.λπ.).

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση δεκαπέντε (15) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα αναφερόμενα στις σελ. 27 και 30 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάσει των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας):

α) Η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών-, δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα, τα απαραίτητα υλικά και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις υπό κρίση πωλήσεις στο σύνολό τους.

β) Σε κανένα από τα υπό κρίση δεκαπέντε (15) φορολογικά παραστατικά δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο, παρόλο που ο προσφεύγων έχει την έδρα του στη ενώ η εκδότρια/προμηθεύτρια έχει τη δική της έδρα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί η μεταφορά των φερόμενων ως πωληθέντων εμπορευμάτων.

γ) Δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ δικαιολογητικά αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών.

Γ) Η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια των τελευταίων πενήντα τριών (53) εκ των ως άνω υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
-----	-------------	------------	------------	-------------	--------------	---------------

1	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
2	.....	.....	.....	400,50 €	96,12 €	496,62 €
3	.....	.....	.....	400,40 €	96,10 €	496,50 €
4	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
5	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
6	.....	.....	.....	402,00 €	96,48 €	498,48 €
7	.....	.....	.....	402,00 €	96,48 €	498,48 €
8	.....	.....	.....	402,00 €	96,18 €	498,18 €
9	.....	.....	.....	401,20 €	96,29 €	497,49 €
10	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
11	.....	.....	.....	399,00 €	95,76 €	494,76 €
12	.....	.....	.....	399,90 €	95,98 €	495,88 €
13	.....	.....	.....	400,40 €	96,10 €	496,50 €
14	.....	.....	.....	400,40 €	96,10 €	496,50 €
15	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
16	.....	.....	.....	399,91 €	95,98 €	495,89 €
17	.....	.....	.....	400,50 €	96,12 €	496,62 €
18	.....	.....	.....	401,20 €	96,29 €	497,49 €
19	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
20	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
21	.....	.....	.....	400,40 €	96,10 €	496,50 €
22	.....	.....	.....	400,40 €	96,10 €	496,50 €
23	.....	.....	.....	402,00 €	96,48 €	498,48 €
24	.....	.....	.....	401,20 €	96,29 €	497,49 €
25	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
26	.....	.....	.....	399,00 €	95,76 €	494,76 €
27	.....	.....	.....	399,90 €	95,98 €	495,88 €
28	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
29	.....	.....	.....	400,50 €	96,12 €	496,62 €
30	.....	.....	.....	402,00 €	96,48 €	498,48 €
31	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €

32	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
33	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
34	.....	.....	.....	402,00 €	96,48 €	498,48 €
35	.....	.....	.....	402,00 €	96,48 €	498,48 €
36	.....	.....	.....	400,50 €	96,12 €	496,62 €
37	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
38	.....	.....	.....	402,00 €	96,48 €	498,48 €
39	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
40	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
41	.....	.....	.....	403,00 €	96,72 €	499,72 €
42	.....	.....	.....	400,40 €	96,10 €	496,50 €
43	.....	.....	.....	399,00 €	95,76 €	494,76 €
44	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
45	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
46	.....	.....	.....	399,00 €	95,76 €	494,76 €
47	.....	.....	.....	400,40 €	96,10 €	496,50 €
48	.....	.....	.....	403,00 €	96,72 €	499,72 €
49	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
50	.....	.....	.....	399,00 €	95,76 €	494,76 €
51	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
52	.....	.....	.....	403,00 €	96,72 €	499,72 €
53	.....	.....	.....	400,00 €	96,00 €	496,00 €
ΣΥΝΟΛΟ				21.228,11 €	5.094.49 €	26.322.60 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα παρατιθέμενα στις σελ. 41-47 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ τμήματα της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Ενότητα 6.2 αυτής)) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 48-51 της έκθεσης ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ), κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση διατηρεί στη διεύθυνση της έδρας της (οδός) μία ανεπαρκή έως ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση, δίχως αυτή να ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων, πρόκειται δηλαδή για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, λειτουργούσα σε απροσδιόριστες ημέρες και ώρες, σε κάθε δε περίπτωση μη λειτουργούσα κατά το νόμιμο ωράριο του οικείου εμπορικού συλλόγου, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκη/υποκατάστημα, μη κατέχουσα μεταφορικά μέσα κ.λπ.

β) Η εκδότρια απασχολεί ανεπαρκές -σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα)- προσωπικό, στη δε χρήση 2017 δεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό.

γ) Η εκδότρια παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση, προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο όγκο συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί, και δε συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις (προβαίνει σε επιλεκτική υποβολή των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων, με αντιφατικό περιεχόμενο, και δεν προβαίνει στην εξόφληση ή έστω ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών της), πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

δ) Αποκλειστικοί προμηθευτές της εκδότριας κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) προμηθευτών) τυγχάνουν τρεις (3) ατομικές επιχειρήσεις με ΑΦΜ Η εκδότρια δεν εμφανίζεται να διενεργεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από τις εν λόγω κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο δε συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζόμενων στο άρθρο 23 ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 €, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος. Κατόπιν ιδιαιτέρων ελέγχων που διενεργήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με τις επιχειρήσεις αυτές διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 επ' ονόματι της υπό κρίση εκδότριας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυγχάνουν στο σύνολό τους εικονικά, ήτοι ότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων. Συνεπώς, κατόπιν των διαπιστώσεων αυτών συνάγεται κατ' επέκταση το συμπέρασμα ότι η εκδότρια επιχείρηση κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τις ως άνω τρεις (3) ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής να προμηθεύεται από άλλους προμηθευτές πέραν των εν λόγω τριών (3) τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που εν συνεχεία φέρεται να μεταπωλεί χονδρικώς.

ε) Η εκδότρια δεν πραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

στ) Η εκδότρια δε διενεργούσε κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 λειτουργικές δαπάνες τόσο μέσω του τραπεζικού συστήματος, όσο και εκτός αυτού, σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις της δαπανών, πλην της καταβολής του μηνιαίου μισθώματος για

το ακίνητο, στο οποίο έχει την έδρα της, και όχι για το σύνολο των μηνών μίσθωσης των ελεγχόμενων ετών.

ζ) Η εκδότρια εξέδιδε πλήθος φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία χαμηλότερη των 500,00 €, ακόμη κι όταν εκδίδονταν την ίδια ημερομηνία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ' ονόματι του ιδίου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια.

η) Ακόμη κι όταν η εξόφληση των εκδοθέντων από πλευράς της εκδότριας παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος (ήτοι για το διάστημα 09.11.2018-31.12.2019), αυτή είχε κυρίως τη μορφή της τραπεζικής κατάθεσης μετρητών που διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια μέσω εντεταλμένων από αυτήν προσώπων. Παγίως δε εντός αμέσου χρόνου από την εκάστοτε διενεργούμενη τραπεζική κατάθεση λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μη μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις τραπεζικές της καταθέσεις.

θ) Στις τραπεζικές κινήσεις της εκδότριας και άρα στη διακίνηση του χρήματος τρίτων προσώπων και όχι των συναλλασσόμενων με την εκδότρια ληπτριών επιχειρήσεων εμπλέκονταν/ ήταν αναμειγμένα πρόσωπα, τα οποία είτε συνδέονταν μαζί της (εταιρικά/εργασιακά/ δικαιοπρακτικά) είτε όχι, πάντως συνεργάζονταν με αυτήν (εμπλοκή στις τραπεζικές κινήσεις του ενός στο άλλο, όμοιος γραφικός χαρακτήρας των εκδοθέντων από πλευράς τους παραστατικών, μη ανταπόκριση όλων στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων και αρχείων, λήψη λογιστικών υπηρεσιών από το ίδιο πρόσωπο/λογιστή, ίδια διεύθυνση κατοικίας/έδρας κ.λπ.).

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση πενήντα τρία (53) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα αναφερόμενα στις σελ. 51 και 56 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάση των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας):

α) Η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών-, δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα, τα απαραίτητα υλικά και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις υπό κρίση πωλήσεις στο σύνολό τους.

β) Σε κανένα από τα υπό κρίση πενήντα τρία (53) φορολογικά παραστατικά δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο, παρόλο που ο προσφεύγων έχει την έδρα του στη Θεσσαλονίκη, ενώ η εκδότρια/προμηθεύτρια έχει τη δική της έδρα στην Αθήνα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί η μεταφορά των φερόμενων ως πωληθέντων εμπορευμάτων.

γ) Δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ δικαιολογητικά αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή, με τον **μεν πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας, ειδικότερα δε ότι:

Α) Αρχικά, ο ίδιος συναλλάχθηκε με τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις καθ' όλα νόμιμα, παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα και αγνοεί πλήρως αν πράγματι τα τιμολόγια ήταν εικονικά ή γιατί και αν οι επιχειρήσεις αυτές του παρέδωσαν εικονικά τιμολόγια, δεδομένου μάλιστα ότι μέρος των εμπορευμάτων αυτών, ακόμη και σήμερα, βρίσκονται στο κατάστημά του, παρά δε την καθ' όλα νόμιμη συναλλαγή του με τις επιχειρήσεις αυτές η Διοίκηση δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαγή με αυτές, θεωρώντας άνευ ετέρου τον συναλλαγέντα κακόπιστο, έχοντας δηλαδή ήδη κρίνει τις συναλλαγές των ως άνω προμηθευτριών γενικά ως εικονικές, κατ' αυθαίρεσία θεωρεί κάθε συναλλαγή κάθε επιχείρησης με τις ως άνω ως εικονική και επομένως όλως συμπερασματικώς κρίνει και τη δική του συναλλαγή εικονική, χωρίς μάλιστα να επικαλείται περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ο ως άνω ισχυρισμός με βεβαιότητα, ενώ σε καμία περίπτωση δεν εξατομικεύει πού συντελείται η παράβαση στη δική του περίπτωση.

Β) Μια απλή ανάγνωση της έκθεσης ελέγχου είναι αρκετή, προκειμένου να αντιληφθεί κανείς ότι η απαιτούμενη εμπεριστατωμένη απόδειξη της εικονικότητας από τους ελεγκτές δεν υφίσταται. Ειδικότερα, με τρόπο άκρως αφαιρετικό, αντιφατικό, αλλά και αυθαίρετο, ο υπό κρίση έλεγχος έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, χωρίς να αιτιολογεί την κρίση των ελεγκτών. Αντιθέτως, η επίδικη έκθεση ελέγχου παραθέτει αυτούσια τμήματα των εκθέσεων των τριών αυτών προμηθευτριών, θεωρώντας τες ως αιτιολογία και απόδειξη για την απόδοση εις βάρος του της υποτιθέμενης παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σε τούτο όμως το συμπέρασμα προβαίνει χωρίς να στηρίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ή πραγματικό δεδομένο που προέκυψε από τον έλεγχο της δικής του επιχείρησής. Συνεπώς, η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε, και δεν θα μπορούσε άλλωστε να αποδείξει, ερειδόμενη σε αντικειμενικά μέσα, την υποτιθέμενη εικονικότητα των συναλλαγών του.

Γ) Είναι φανερό ότι στην έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, δεν αποτυπώνονται κανενός είδους ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους του ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Εξάλλου, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

Α) Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων, το φέρει η Διοίκηση, στη συγκεκριμένη ωστόσο περίπτωση δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων. Εξ αρχής στην έκθεση ελέγχου η Διοίκηση αποδίδει στα επίδικα παραστατικά το χαρακτηρισμό «εικονικά», χωρίς να προβαίνει σε κανέναν συλλογισμό και καμία απόδειξη, αντιθέτως μετακυλίζει ανεπίτρεπτα στον ίδιο το βάρος απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων, ενώ θα έπρεπε εκείνη να αποδείξει την εικονικότητά τους με στοιχεία που βασίζονται στη δική του επιχείρηση και όχι κάποιου τρίτου.

Β) Επιπλέον, ένα στοιχείο που συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ανακριβής μία συναλλαγή, είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της

εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση φοροδιαφυγής, υπό αυτό δε το πρίσμα «εικονικό» φορολογικό στοιχείο χωρίς γνώση της εικονικότητας από τον αντισυμβαλλόμενο και πρόθεση για χρήση αυτού και από τους δύο δεν μπορεί να υπάρξει. Εν προκειμένω, συναλλάχθηκε καλόπιστα με τις εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις, παρέλαβε τα εμπορεύματα από τους προστηθέντες τους και στη συνέχεια έλαβε τα σχετικά τιμολόγια και τα καταχώρησε στα νομίμως τηρούμενα βιβλία του. Ουδεμία υποψία, πόσω μάλλον δόλος συνέτρεχε στην περίπτωση του κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Έτσι, επί της ουσίας η Διοίκηση, μετακυλίωντας ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον διοικούμενο, δέχεται ως αδιαμφισβήτητη παραδοχή ότι όποιος συνεργάζεται με τις εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις ως τελικός λήπτης των εμπορευμάτων είναι άνευ ετέρου κακόπιστος και ότι πρόκειται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, χωρίς καμία απόδειξη περί του δόλου και περί της εικονικότητας των οικείων συναλλαγών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ και συγκεκριμένα από τις σελ. 31 και 57 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα των από οικείων εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με τις εκδότριες επιχειρήσεις με ΑΦΜκαι και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτές φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση δεκαπέντε (15) + πενήντα τρία (53) αντίστοιχα που έλαβε και χρησιμοποίησε ο προσφεύγων, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας τους (κυρίως: ανύπαρκτες αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις τους, απασχόληση ανεπαρκούς προσωπικού κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο (01.01.2018-31.12.2018), απασχόληση ανεπαρκούς προσωπικού κατά τη διάρκεια του αμέσως προηγούμενου έτους (2017) για την πρώτη και μη απασχόληση προσωπικού κατά τη διάρκεια του αμέσως προηγούμενου έτους (2017) για τη δεύτερη, ανυπαρξία της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής και γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων) ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό του νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με τις ως άνω από εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως εικονικών παραστατικών πέραν των ήδη διενεργηθέντων συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Αττικής (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)), παρόλ' αυτά όμως προέβη και ο ίδιος σε συγκεκριμένες ενέργειες, σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου του και συγκεκριμένα στις σελ. 29-31 και 55-57 αυτής.

Β) Μόνη η επίκληση από τον προσφεύγοντα του ότι α) συναλλάχθηκε με τις ως άνω εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις καθ' όλα νόμιμα, β) παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα και μάλιστα μέρος τους βρίσκεται ακόμη και κατά την ημερομηνία υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής στο κατάστημά του), γ) έλαβε τα σχετικά τιμολόγια και τα καταχώρησε στα νομίμως τηρούμενα βιβλία του και δ) αγνοεί πλήρως αν πράγματι τα

τιμολόγια ήταν εικονικά ή γιατί και αν οι επιχειρήσεις αυτές του παρέδωσαν εικονικά τιμολόγια, δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό του ότι όντως οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια, πραγματοποιήθηκαν, αφού συναφώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικώς έγγραφα που να τεκμηριώνουν, συνολικώς και συνδυαστικώς εκτιμώμενα, με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό αυτό, όπως π.χ. στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τα πρόσωπα που εισέπραξαν τα τιμολογηθέντα ποσά ήταν είτε ο νόμιμος εκπρόσωπος-διαχειριστής της εκάστοτε εκδότριας ή άλλα πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτήν προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεδεμένα με αυτήν με οποιαδήποτε (έννομη) σχέση ή έστω προμηθευτές της, άλλα τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση του τιμήματος των επικαλούμενων συναλλαγών, σχετικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκάστοτε εκδότρια επιχείρηση ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει σχετικές παραγγελίες κ.λπ.

Γ) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2018 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο (ληφθέντα) φορολογικά παραστατικά που κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώναν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, κρίση που βασίστηκε στην αντικειμενική αδυναμία (έστω και εμμέσως συναγόμενη, κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) των εκδοτριών τους να τις πραγματοποιήσουν παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτά» πρόσωπα (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτά» πρόσωπα), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση του επικαλούμενου από αυτόν ΦΠΑ εισροών, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2018 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάση αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησής του του επικαλούμενου από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2018) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

Δ) Από τη στιγμή που η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΠΑ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.)

αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος συναλλάχθηκε καλόπιστα με τις εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις και ουδεμία υποψία, πόσω μάλλον δόλος, συνέτρεχε στην περίπτωση του κατά την πραγματοποίηση της εκάστοτε συναλλαγής.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και δεύτερος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (.....): «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικάως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνάτο να παραβλάβη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2018 αντίστοιχα): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί** που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και **να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού

(αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (με-τρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενό-ψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθισόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον μεν **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και ειδικότερα ότι η επιβολή του χρηματικού ποσού [προφανώς του προστίμου] εμφανώς υπάγεται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελεί κατηγορία «ποινικής φύσεως», ωστόσο εν προκειμένω γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλει να προσβάλει, ώστε να επανεξεταστεί, κάτι που σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας, πρόβλεψη που είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας, ενώ με τον **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι η διάταξη του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 καθιερώνει αντικειμενικό τρόπο επιμέτρησης των επιβλητέων προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ και δεν προβλέπεται δυνατότητα της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων να προβούν σε επιμέτρηση του ύψους του προστίμου ανάλογα με τις συγκεκριμένες κάθε φορά περιστάσεις.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος ούτε στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρυβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος ούτε στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, **αφενός** θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας) η φορολογική αρχή δεν έχει από τις διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως της βαρύτητας και των ειδικότερων συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης), δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6,

ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου)· **αφετέρου** επί τη βάσει αυτών των παραδοχών και δεδομένου ότι η σχετική καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (την οποία εξέδωσε αυτή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της) είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μπορεί δε να ζητηθεί και η αναστολή της εκτέλεσής τους, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητάς της, συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το υπό κρίση πρόστιμο αποτελεί, λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' της ΕΣΔΑ, δε στοιχειοθετείται παράβαση της διάταξης αυτής (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)).

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής.** [...]»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά κύριου φόρου	958,00 €
----------------------	----------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	479,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.437,00 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.575,34 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.