



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1435

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Τη με ημερομηνία **26/01/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

Α) της με αριθμό/27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017 και

Β) της με αριθμό/27-12-2023, πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε 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:

- Με την με αριθμό/27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 152.482,29€ και πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν 4987/2022 ύψους 76.241,15€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 228.723,44€.
- Με την με αριθμό/27-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά παραστατικά της φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 27-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022, της ΔΟΥ Ιωαννίνων κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /10-02-2021 (η οποία παρατάθηκε με την με αριθμό/23-01-2023) εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν πληροφοριακά δελτία που απεστάλησαν στη ΔΟΥ Ιωαννίνων, όπως λεπτομερώς αναγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί, για εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων από την Ελληνική Επικράτεια, λήπτης των οποίων φέρεται να είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα.

.....

Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στις εκδότριες των φορολογικών παραστατικών επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε ότι τυγχάνουν συναλλακτικώς ανύπαρκτες και τα στοιχεία που εξέδωσαν δεν αντικατοπτρίζουν πραγματικές στο σύνολό τους συναλλαγές. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία τυγχάνουν όλα εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ειδικότερα, από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο έλεγχος διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε πενήντα τέσσερα (54) τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 21.081,50€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, διαπράττοντας το αδίκημα της φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4987/2022. Ο έλεγχος προέβη σε κατάσχεση των φορολογικών παραστατικών που κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δυνάμει της με αριθμό 8/06-11-2023 έκθεσης κατάσχεσης.

Συγκεκριμένα, κρίθηκαν ως εικονικά τα κάτωθι φορολογικά παραστατικά:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Α.Φ.Μ. Συναλ.	Επωνυμία Συναλλασομένου	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤ. 23	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	5/1/2017	ΤΔΑ 654	.....	.....	576,60	465,00	111,60
2	16/2/2017	ΤΔΑ 382	.....	.....	155,00	125,00	30,00
3	21/2/2017	ΤΔΑ 436	.....	.....	496,00	400,00	96,00
4	4/3/2017	ΤΔΑ 542	.....	.....	494,76	399,00	95,76
5	16/3/2017	ΤΔΑ 674	.....	.....	490,79	395,80	94,99
6	6/4/2017	ΤΔΑ 890	.....	.....	476,40	384,20	92,20
7	2/6/2017	ΤΔΑ 454	.....	.....	483,60	390,00	93,60
8	3/6/2017	ΤΔΑ 405	.....	.....	496,00	400,00	96,00
9	5/6/2017	ΤΔΑ 456	.....	.....	496,00	400,00	96,00
10	6/6/2017	ΤΔΑ 406	.....	.....	483,60	390,00	93,60
11	8/6/2017	ΤΔΑ 408	.....	.....	496,00	400,00	96,00
12	12/6/2017	ΤΔΑ 458	.....	.....	471,20	380,00	91,20
13	13/6/2017	ΤΔΑ 459	.....	.....	496,00	400,00	96,00
14	14/6/2017	ΤΔΑ 461	.....	.....	483,60	390,00	93,60
15	14/6/2017	ΤΔΑ 463	.....	.....	496,00	400,00	96,00
16	15/6/2017	ΤΔΑ 411	.....	.....	471,20	380,00	91,20
17	15/6/2017	ΤΔΑ 413	.....	.....	496,00	400,00	96,00
18	16/6/2017	ΤΔΑ 464	.....	.....	471,20	380,00	91,20
19	16/6/2017	ΤΔΑ 465	.....	.....	496,00	400,00	96,00
20	17/6/2017	ΤΔΑ 414	.....	.....	483,60	390,00	93,60
21	17/6/2017	ΤΔΑ 415	.....	.....	496,00	400,00	96,00
22	19/6/2017	ΤΔΑ 466	.....	.....	483,60	390,00	93,60
23	19/6/2017	ΤΔΑ 468	.....	.....	496,00	400,00	96,00
24	20/6/2017	ΤΔΑ 416	.....	.....	471,20	380,00	91,20
25	20/6/2017	ΤΔΑ 418	.....	.....	496,00	400,00	96,00
26	21/6/2017	ΤΔΑ 419	.....	.....	483,60	390,00	93,60
27	21/6/2017	ΤΔΑ 469	.....	.....	471,20	380,00	91,20
28	22/6/2017	ΤΔΑ 420	.....	.....	496,00	400,00	96,00
29	22/6/2017	ΤΔΑ 470	.....	.....	496,00	400,00	96,00
30	23/6/2017	ΤΔΑ 421	.....	.....	496,00	400,00	96,00
31	23/6/2017	ΤΔΑ 471	.....	.....	483,60	390,00	93,60
32	24/6/2017	ΤΔΑ 422	.....	.....	471,20	380,00	91,20

33	24/6/2017	ΤΔΑ 472	.....	.....	496,00	400,00	96,00
34	26/6/2017	ΤΔΑ 423	.....	.....	483,60	390,00	93,60
35	26/6/2017	ΤΔΑ 473	.....	.....	471,20	380,00	91,20
36	27/6/2017	ΤΔΑ 424	.....	.....	496,00	400,00	96,00
37	27/6/2017	ΤΔΑ 474	.....	.....	496,00	400,00	96,00
38	28/6/2017	ΤΔΑ 425	.....	.....	471,20	380,00	91,20
39	28/6/2017	ΤΔΑ 475	.....	.....	483,60	390,00	93,60
40	29/6/2017	ΤΔΑ 427	.....	.....	496,00	400,00	96,00
41	29/6/2017	ΤΔΑ 476	.....	.....	496,00	400,00	96,00
42	30/6/2017	ΤΔΑ 428	.....	.....	496,00	400,00	96,00
43	30/6/2017	ΤΔΑ 477	.....	.....	496,00	400,00	96,00
44	8/11/2017	ΤΔΑ 1399	.....	..... Ι Κ Ε	471,20	380,00	91,20
45	9/11/2017	ΤΔΑ 1411	.....	..... Ι Κ Ε	496,00	400,00	96,00
46	11/11/2017	ΤΔΑ 1447	.....	..... Ι Κ Ε	491,04	396,00	95,04
47	11/11/2017	ΤΔΑ 1438	.....	..... Ι Κ Ε	496,00	400,00	96,00
48	13/11/2017	ΤΔΑ 1463	.....	..... Ι Κ Ε	496,00	400,00	96,00
49	13/11/2017	ΤΔΑ 1460	.....	..... Ι Κ Ε	496,00	400,00	96,00
50	14/11/2017	ΤΔΑ 1477	.....	..... Ι Κ Ε	496,00	400,00	96,00
51	15/11/2017	ΤΔΑ 1486	.....	..... Ι Κ Ε	491,04	396,00	95,04
52	15/11/2017	ΤΔΑ 1491	.....	..... Ι Κ Ε	496,00	400,00	96,00
53	16/11/2017	ΤΔΑ 1498	.....	..... Ι Κ Ε	496,62	400,50	96,12
54	20/11/2017	ΤΔΑ 1534	.....	..... Ι Κ Ε	483,60	390,00	93,60
Συνολικό ποσό έτους 2017					26.141,05	21.081,50	5.059,55

Οι καταγραφείσες δαπάνες - αγορές αντιστοιχούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές του προσφεύγοντα με τις εκδότριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων οντότητες. Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, διότι δεν πληρούν προς τούτο τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε).

Επιπλέον:

- 1) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα φέρεται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών εκδίδοντας προς τούτο Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών. Ωστόσο η αποστολή των αγαθών σε άλλο κράτο μέλος της Ε.Ε. δεν αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά των αγαθών έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 2859/2000 , στη με αριθμό Α. 1104/2020 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ , τη με αριθμ. Ε.2140/2019 Εγκύκλιο ΑΑΔΕ καθώς και τα αριθμ. Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019/16.7.2019 και Ο.3024/24.3.2023 έγγραφα οδηγιών της Δ/σης Ελέγχων. Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι τα αγαθά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας και καταλογίζει φόρο εκροών στις μη τεκμηριωθείσες ως απαλλασσόμενες από την ελεγχόμενη οντότητα εκροές.
- 2) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα καταχώρησε στο τηρούμενο λογιστικό της αρχείο φορολογικά παραστατικά αγορών – δαπανών, τα οποία δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, μετά το αριθμ. πρωτ. 4234/12-02-2021 αίτημα παροχής στοιχείων που νομίμως επιδόθηκε. Ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας για τις παρακάτω αγορές – δαπάνες

που δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά στοιχεία, με βάση τα κριτήρια του άρθρου 32 παρ.1 του ν. 2859/2000 , ως εξής:

.....

- 3) Επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα φέρεται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από οντότητες που δραστηριοποιούνται σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες δεν αποδεικνύονται, καθώς εκλείπουν τα σχετικά παραστατικά διακίνησης των αγαθών (Δελτία Αποστολής, φορτωτικά έγγραφα CMR κλπ). Ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση το φόρο εισροών της ενδοκοινοτικής απόκτησης κατά την άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, κατόπιν της σχετικής χρεοπίστωσης του φόρου αυτού ύψους 32.854,30€, λόγω έλλειψης των νόμιμων δικαιολογητικών που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών προς την Ελληνική Επικράτεια, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α), ως εξής:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις
1	2/1/2017	1	.....	495,00
2	2/1/2017	2	.....	496,00
3	2/1/2017	2	.....	499,20
4	6/1/2017	4	.....	486,00
5	6/1/2017	5	.....	499,20
6	6/1/2017	5	.....	494,00
7	11/1/2017	7	.....	495,00
8	11/1/2017	8	.....	490,00
9	11/1/2017	8	.....	497,80
10	16/1/2017	10	.....	495,00
11	16/1/2017	11	.....	497,00
12	16/1/2017	11	.....	489,60
13	18/1/2017	10110	.....	500,00
14	18/1/2017	10111	.....	500,00
15	19/1/2017	1104	.....	120,00
16	20/1/2017	13	.....	497,00
17	20/1/2017	14	.....	492,10
18	20/1/2017	14	.....	499,80
19	25/1/2017	16	.....	492,90
20	25/1/2017	17	.....	499,50
21	25/1/2017	17	.....	496,80
22	30/1/2017	19	.....	495,80
23	30/1/2017	20	.....	496,00
24	30/1/2017	20	.....	481,00
25	3/2/2017	22	.....	499,50
26	3/2/2017	23	.....	496,00
27	3/2/2017	23	.....	491,40
28	7/2/2017	25	.....	494,00
29	7/2/2017	26	.....	496,80
30	7/2/2017	26	.....	496,80
31	11/2/2017	28	.....	490,00
32	11/2/2017	29	.....	495,00

33	11/2/2017	29	.....	499,50
34	15/2/2017	31	.....	475,00
35	15/2/2017	32	.....	495,30
36	15/2/2017	32	.....	499,50
37	20/2/2017	34	.....	490,00
38	20/2/2017	35	.....	496,00
39	20/2/2017	36	.....	497,00
40	23/2/2017	17029180	.....	975,00
41	23/2/2017	328	.....	993,00
42	24/2/2017	37	.....	480,00
43	24/2/2017	38	.....	494,00
44	24/2/2017	39	.....	464,60
45	28/2/2017	40	.....	490,00
46	28/2/2017	41	.....	496,80
47	28/2/2017	42	.....	492,20
48	3/3/2017	43	.....	480,00
49	3/3/2017	45	.....	495,00
50	3/3/2017	45	.....	493,00
51	7/3/2017	46	.....	490,00
52	7/3/2017	48	.....	499,80
53	7/3/2017	48	.....	490,00
54	10/3/2017	30086	.....	500,00
55	11/3/2017	49	.....	484,00
56	11/3/2017	51	.....	494,00
57	11/3/2017	51	.....	490,00
58	15/3/2017	52	.....	498,00
59	15/3/2017	54	.....	496,40
60	15/3/2017	55	.....	494,40
61	20/3/2017	55A	.....	495,00
62	20/3/2017	57	.....	492,00
63	20/3/2017	58	.....	498,00
64	24/3/2017	58A	.....	477,00
65	24/3/2017	60	.....	495,80
66	24/3/2017	61	.....	494,40
67	28/3/2017	61A	.....	493,00
68	28/3/2017	63	.....	492,00
69	28/3/2017	65	.....	495,00
70	3/4/2017	357	.....	960,00
71	10/4/2017	68	.....	499,20
72	14/4/2017	70	.....	498,00
73	17/4/2017	72	.....	499,20
74	21/4/2017	74	.....	498,40
75	24/4/2017	76	.....	499,20
76	28/4/2017	78	.....	498,80
77	1/5/2017	64	.....	480,00
78	1/5/2017	69	.....	499,00
79	1/5/2017	80	.....	499,20
80	6/5/2017	66	.....	495,00
81	6/5/2017	71	.....	495,00
82	6/5/2017	82	.....	499,50
83	11/5/2017	68	.....	480,00
84	11/5/2017	73	.....	489,50
85	11/5/2017	84	.....	497,50
86	13/5/2017	126	.....	480,00

87	16/5/2017	70	.....	495,00
88	16/5/2017	75	.....	493,50
89	16/5/2017	86	.....	498,00
90	17/5/2017	12	.....	456,00
91	17/5/2017	129	.....	467,50
92	17/5/2017	90	.....	493,00
93	18/5/2017	13	.....	450,00
94	19/5/2017	7253	.....	486,00
95	22/5/2017	72	.....	494,00
96	22/5/2017	77	.....	498,80
97	22/5/2017	88	.....	499,10
98	29/5/2017	143	.....	450,00
99	29/5/2017	74	.....	490,00
100	29/5/2017	79	.....	496,00
101	29/5/2017	90	.....	499,10
102	30/5/2017	146	.....	466,40
103	31/5/2017	145	.....	500,00
104	31/5/2017	56	.....	450,00
105	1/6/2017	104	.....	500,00
106	1/6/2017	107	.....	500,00
107	1/6/2017	6672	.....	497,00
108	2/6/2017	3770	.....	457,60
109	5/6/2017	76	.....	495,00
110	5/6/2017	81	.....	497,00
111	5/6/2017	96	.....	499,20
112	9/6/2017	78	.....	496,00
113	9/6/2017	83	.....	495,00
114	9/6/2017	98	.....	499,50
115	14/6/2017	100	.....	498,00
116	14/6/2017	80	.....	497,50
117	14/6/2017	85	.....	497,70
118	19/6/2017	102	.....	499,20
119	19/6/2017	82	.....	498,50
120	19/6/2017	87	.....	496,00
121	24/6/2017	104	.....	499,20
122	24/6/2017	84	.....	495,00
123	24/6/2017	89	.....	495,00
124	29/6/2017	106	.....	492,80
125	29/6/2017	86	.....	493,00
126	29/6/2017	91	.....	495,00
127	3/7/2017	117	.....	498,40
128	3/7/2017	89	.....	494,40
129	3/7/2017	94	.....	495,00
130	6/7/2017	118	.....	499,10
131	6/7/2017	91	.....	495,00
132	6/7/2017	96	.....	499,20
133	10/7/2017	121	.....	498,40
134	10/7/2017	93	.....	497,50
135	10/7/2017	98	.....	495,00
136	13/7/2017	100	.....	493,00
137	13/7/2017	123	.....	498,80
138	13/7/2017	95	.....	495,00
139	17/7/2017	102	.....	494,00
140	17/7/2017	125	.....	499,20

141	17/7/2017	97	.....	495,00
142	19/7/2017	FC1242	.....	480,00
143	19/7/2017	FC7935	.....	504,00
144	20/7/2017	104	.....	497,50
145	20/7/2017	128	.....	499,20
146	20/7/2017	99	.....	494,50
147	24/7/2017	101	.....	495,00
148	24/7/2017	106	.....	495,00
149	24/7/2017	130	.....	497,50
150	27/7/2017	103	.....	495,00
151	27/7/2017	108	.....	492,00
152	27/7/2017	132	.....	499,50
153	1/8/2017	105	.....	499,80
154	1/8/2017	110	.....	496,40
155	1/8/2017	138	.....	498,60
156	4/8/2017	107	.....	495,00
157	4/8/2017	112	.....	495,00
158	4/8/2017	140	.....	499,10
159	7/8/2017	109	.....	498,80
160	7/8/2017	114	.....	499,20
161	7/8/2017	142	.....	498,40
162	8/8/2017	8170	.....	456,00
163	9/8/2017	165	.....	470,00
164	11/8/2017	111	.....	495,00
165	11/8/2017	116	.....	496,60
166	11/8/2017	144	.....	498,00
167	14/8/2017	113	.....	498,80
168	14/8/2017	118	.....	496,80
169	14/8/2017	148	.....	499,20
170	17/8/2017	115	.....	499,50
171	17/8/2017	120	.....	498,60
172	17/8/2017	150	.....	499,20
173	21/8/2017	117	.....	498,40
174	21/8/2017	121	.....	493,50
175	21/8/2017	152	.....	498,80
176	22/8/2017	1105	.....	480,00
177	22/8/2017	170800426	.....	498,00
178	22/8/2017	3716	.....	500,00
179	22/8/2017	3867	.....	496,80
180	22/8/2017	80158	.....	500,00
181	24/8/2017	119	.....	498,00
182	24/8/2017	124	.....	495,00
183	24/8/2017	154	.....	499,50
184	28/8/2017	121	.....	496,60
185	28/8/2017	126	.....	499,40
186	28/8/2017	156	.....	499,50
187	31/8/2017	123	.....	493,50
188	31/8/2017	128	.....	497,90
189	31/8/2017	158	.....	498,40
190	4/9/2017	125	.....	498,60
191	4/9/2017	130	.....	495,00
192	4/9/2017	162	.....	499,20
193	6/9/2017	3244	.....	480,00
194	7/9/2017	3259	.....	336,00

195	7/9/2017	7244	.....	480,00
196	7/9/2017	7245	.....	500,00
197	8/9/2017	127	.....	492,00
198	8/9/2017	132	.....	493,50
199	8/9/2017	164	.....	493,00
200	11/9/2017	129	.....	494,00
201	11/9/2017	134	.....	495,00
202	11/9/2017	166	.....	499,50
203	15/9/2017	131	.....	498,80
204	15/9/2017	136	.....	499,80
205	15/9/2017	168	.....	495,00
206	18/9/2017	133	.....	492,00
207	18/9/2017	138	.....	499,20
208	18/9/2017	170	.....	494,00
209	22/9/2017	135	.....	495,00
210	22/9/2017	140	.....	499,20
211	22/9/2017	172	.....	499,50
212	22/9/2017	5264	.....	420,00
213	22/9/2017	5265	.....	480,00
214	25/9/2017	137	.....	492,80
215	25/9/2017	142	.....	496,80
216	25/9/2017	174	.....	498,60
217	29/9/2017	139	.....	499,10
218	29/9/2017	144	.....	494,50
219	29/9/2017	176	.....	496,60
220	2/10/2017	1	.....	490,00
221	2/10/2017	1	.....	495,00
222	2/10/2017	140/A	.....	490,00
223	2/10/2017	148	.....	483,00
224	2/10/2017	179	.....	499,20
225	2/10/2017	2	.....	483,00
226	2/10/2017	3849	.....	480,00
227	2/10/2017	453	.....	500,00
228	2/10/2017	5620	.....	480,00
229	2/10/2017	5621	.....	494,00
230	2/10/2017	9317/2794	.....	500,00
231	4/10/2017	2975	.....	500,00
232	5/10/2017	100055	.....	500,00
233	5/10/2017	10054	.....	500,00
234	5/10/2017	14028632	.....	480,00
235	5/10/2017	20021	.....	450,00
236	5/10/2017	20022	.....	460,00
237	5/10/2017	20172101	.....	493,00
238	6/10/2017	17101968	.....	470,00
239	6/10/2017	172614	.....	496,00
240	6/10/2017	3902	.....	486,00
241	7/10/2017	142/A	.....	494,50
242	7/10/2017	150	.....	480,00
243	7/10/2017	181	.....	499,80
244	7/10/2017	3	.....	494,50
245	7/10/2017	3	.....	494,00
246	7/10/2017	4	.....	480,00
247	12/10/2017	144/A	.....	500,00
248	12/10/2017	152	.....	481,50

249	12/10/2017	183	.....	496,80
250	12/10/2017	5	.....	490,00
251	12/10/2017	5	.....	500,00
252	12/10/2017	6	.....	481,50
253	16/10/2017	146	.....	495,00
254	16/10/2017	154	.....	485,00
255	16/10/2017	185	.....	498,80
256	16/10/2017	7	.....	495,00
257	16/10/2017	7	.....	498,00
258	18/10/2017	8	.....	485,00
259	23/10/2017	10	.....	490,00
260	23/10/2017	148/A	.....	490,00
261	23/10/2017	156	.....	490,00
262	23/10/2017	187	.....	499,50
263	23/10/2017	393	.....	500,00
264	23/10/2017	394	.....	500,00
265	23/10/2017	9	.....	495,00
266	23/10/2017	9	.....	490,00
267	25/10/2017	80	.....	500,00
268	26/10/2017	3270	.....	500,00
269	27/10/2017	11	.....	497,00
270	27/10/2017	11	.....	497,00
271	27/10/2017	12	.....	495,00
272	27/10/2017	150/A	.....	485,00
273	27/10/2017	158	.....	498,00
274	27/10/2017	17102069	.....	495,00
275	27/10/2017	189	.....	496,60
276	27/10/2017	7861	.....	480,00
Σύνολο				136.892,90

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1)Παραβίαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου-Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.-Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας σχετικά με τη φερόμενη ως λήψη εικονικών φορολογικών παραστατικών. Οι επίμαχες συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές με μοναδικό τεκμήριο τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. επί της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών επιχειρήσεων, χωρίς ωστόσο α)να γίνει καμία περιγραφή και αναφορά στο περιεχόμενο των τιμολογίων, β) να εξεταστεί εάν η εκδότρια οντότητα είχε τη δυνατότητα παροχής των πωληθέντων αγαθών καθώς και τι αφορούσαν αυτά, γ) να διαπιστώσει εάν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Αναιτιολόγητα η φορολογική αρχή δεν αποδέχεται ως εκπιπτόμενες τις δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησής του. Θα μπορούσε ο έλεγχος να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

2)Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Τα εμπορεύματα αναμφίβολα εξήλθαν της επικράτειας στην οποία εδρεύουν οι προμηθευτές και εισήλθαν στην Ελλάδα. Διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ.Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές αφορούν σε

αποκτήσεις και συνεπώς δεν βρίσκονται στην κατοχή του, αλλά στην κατοχή των προμηθευτριών επιχειρήσεων.

3) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπέβαλε κανονικά όλες τις φορολογικές του δηλώσεις, τηρούσε νομίμως τα προβλεπόμενα στα ΕΛΠ, υπέβαλε τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Οι συναλλαγές κρίθηκαν ως εικονικές μόνο από τον έλεγχο σε τρίτη επιχείρηση. Η μη αναγνώριση των δαπανών αυτών ισοδυναμεί με κύρωση. Με τις ΣτΕ 3370 και 3768/2008 διατυπώθηκε η γνώμη ότι το σύστημα επιβολής πρόσθετων φόρων και προστίμων αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας.

4) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως φορολογικών παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.

5) Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης-Ανυπαρξία δόλου-Παραβίαση τεκμηρίου αθωότητας.

Ως προς τον πρώτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 εταιρεία, 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ».*

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους*

συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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 νομολογία «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.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της

ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

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

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση 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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση

προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στα κάτωθι Πληροφοριακά Δελτία, καθώς και στις εκθέσεις ελέγχου των ίδιων υπηρεσιών, το πόρισμα των οποίων υιοθετήθηκε πλήρως στην από 27-12-2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της ΔΟΥ Ιωαννίνων.

Ειδικότερα, και αναλυτικά για κάθε έναν από τους προαναφερθέντες εκδότες (....., και) διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα δεν βρέθηκαν καταχωρημένα φορολογικά παραστατικά του εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....»

2) **ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ «.....»**

Η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ:..... και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό Εμπόριο μετά από εισαγωγή έτοιμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων», που εδρεύει στη Ν. Ξάνθης, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στο αρ. πρωτ. ΕΜΠ/30-10-2020 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ Ξάνθης, καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη ΔΟΥ Ιωαννίνων. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των

φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση του «.....» με ΑΦΜ:..... στην ελεγχόμενη περίοδο, είναι εικονικά στο σύνολο τους, καθώς:

- Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε λογιστικά αρχεία και στοιχεία.
- Υποβλήθηκαν κάποιες περιοδικές δηλώσεις προκειμένου να προσδοθεί μια εικόνα νομιμοφάνειας στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΕ ΦΠ για τις χρήσεις 2013, 2014 και 2017, 2018 και 2019 και υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις για τις χρήσεις 2015 και 2016.
- Ουδέποτε λειτούργησε η δηλωθείσα ως έδρα του ελεγχόμενου. Ο εκμισθωτής δήλωσε ότι ο ελεγχόμενος δεν έλαβε καν τα κλειδιά του καταστήματος, ούτε κατέβαλε ποσά ενοικίων. Ο ελεγχόμενος σύναψε το μισθωτήριο συμβόλαιο ώστε να προσδώσει επίφαση νομιμότητας στην επιχείρησή του, όμως επί της ουσίας ουδέποτε υπήρξε έδρα της υπό εξέταση επιχείρησης.
- Συνεπώς, δεν υπήρχε χώρος παραλαβής και αποθήκευσης των εμπορευμάτων που φέρεται να πουλήθηκαν.
- Δεν υπήρξε καμία τηλεφωνική σύνδεση. Δεν έχει προσκομιστεί από κανέναν αντισυμβαλλόμενο κάποια διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ούτε κάποιο site στο οποίο θα μπορούσαν να εντοπίσουν οι φερόμενοι ως πελάτες τον ελεγχόμενο και να παραγγείλουν εμπορεύματα. Από έρευνα που πραγματοποίησε ο παρών έλεγχος στο διαδίκτυο δεν διαπιστώθηκε κανένα αποτέλεσμα αναζήτησης με τα στοιχεία του ελεγχόμενου.
- Δεν απασχόλησε προσωπικό
- Δεν έχει στην κατοχή του οχήματα
- Δεν υφίσταται πάγιος μηχανολογικός εξοπλισμός
- Από τις τραπεζικές κινήσεις διαπιστώνεται ότι δεν πρόκειται για μια επιχείρηση που λειτούργησε ποτέ, δεν υπάρχουν πιστώσεις (πέρα από μία) ούτε χρεώσεις που θα μαρτυρούσαν την ύπαρξη πραγματικής συναλλακτικής δραστηριότητας.
- Έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία χωρίς ο ελεγχόμενος να έχει καν εμπορεύματα για να πουλήσει.

3) ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ «.....»

Η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ:..... και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό Εμπόριο ειδών ιματισμού» που εδρεύει στην οδό 11^Α, Ν. Θεσσαλονίκης, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στο αρ. πρωτ. ΕΜΠ/12-09-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη ΔΟΥ Ιωαννίνων. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που

έλαβε και εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... είναι εικονικά και εικονικά – πλαστά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθώς:

- ❖ Η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.

Συγκεκριμένα από σχετική έρευνα-έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α. Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.

β. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.

γ. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η έδρα της ελεγχόμενης δεν λειτούργησε ποτέ.

δ. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα.

- ❖ Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.

Από τον διεξαχθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων στην ημεδαπή και το σύνολο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της ελεγχόμενης αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αφορούν αγορές εμπορευμάτων από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία. Καμία εξ αυτών των επιχειρήσεων δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τον ελεγχόμενο. Και το κυριότερο ο ελεγχόμενος εμφανίζεται να προμηθεύτηκε από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση (σύμφωνα με την απάντηση στην διοικητική συνδρομή που προέβη η Υπηρεσία μας προς τις αρχές της Ουγγαρίας) το μεγαλύτερο όγκο εμπορευμάτων που αντιπροσωπεύουν το 81,56% της αξίας των συνολικών φερόμενων ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Σχετικά με τις αγορές της από την ημεδαπή αυτές αφορούν στο σύνολό τους αγορές από δύο επιχειρήσεις του κυκλώματος την με Α.Φ.Μ.:..... και την με Α.Φ.Μ.:....., που από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και έδρασαν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο με την ελεγχόμενη.

Τέλος η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες.

- ❖ Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Όσον αφορά τα μεταφορικά μέσα που εμφανίζονται να διεξάγουν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις από και προς την ουγγρική επιχείρηση, αυτά είτε φέρουν ανύπαρκτες πινακίδες, είτε είναι άλλων ιδιοκτητών, είτε έχουν καταγραφεί λανθασμένα.
- ❖ Από το γεγονός ότι πάρα πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από τις άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα, όπως προέκυψε από τους παράλληλους ελέγχους που διεξάγονται από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

- ❖ Η εικονικότητα του συνόλου των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων από και προς την ελεγχόμενη προκύπτει από το γεγονός ότι δεν υπάρχει συνάρτηση των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών από αυτήν καθ' όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου.

Χαρακτηριστικά αναφέρονται οι δύο πρώτες μέρες λειτουργίας της ελεγχόμενης:

Η ελεγχόμενη πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 31-10-2016 ημέρα Δευτέρα. Οι αγορές και οι πωλήσεις της ξεκινούν ταυτόχρονα στις 2-11-2016 ημέρα Τετάρτη. Και ενώ οι αγορές αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από διάφορες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία οι πωλήσεις ξεκινούν στην Ελλάδα στις 10:00 η ώρα το πρωί γεγονός που είναι αδύνατον να πραγματοποιηθεί. Είναι αδύνατο η ελεγχόμενη να προμηθεύεται εμπορεύματα στις 2-11-2016 από έξι επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία και να είναι σε θέση να πουλήσει στις δέκα το πρωί στην Θεσσαλονίκη τα εμπορεύματα. Το ίδιο συμβαίνει και την επόμενη μέρα στις 3-11-2016. Το υποτιθέμενο απόθεμα ενδυμάτων εκείνη την ημέρα ανέρχεται σε 2883 ενδύματα που πουλάει 3087 τεμάχια ενδυμάτων γεγονός που σημαίνει ότι πουλάει και τα ενδύματα που προμηθεύτηκε την ίδια μέρα από την Ουγγαρία από τρεις επιχειρήσεις. Και τέλος εμφανίζεται να προβαίνει σε πωλήσεις υποδημάτων τις επίμαχες μέρες χωρίς να έχει προβεί σε καμία αγορά αυτού του είδους. Τα ανωτέρω αναφερθέντα απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Ημερομηνία	Αγορές ενδυμάτων	Πωλήσεις ενδυμάτων	Απόθεμα ενδυμάτων	Ωρα έναρξης πωλήσεων	Αγορές υποδημάτων	Πωλήσεις υποδημάτων
Τετάρτη 2-11-2016	3682	799	2883	10:00'	0	50
Πέμπτη 3-11-2016	1786	3087	1582	09:12'	0	185

- ❖ Η εικονικότητα προκύπτει και από το είδος των πωληθέντων ειδών. Η ελεγχόμενη ενώ προμηθεύεται είδη χωρίς καμία εξειδίκευση του είδους, σε κάποιες περιπτώσεις πουλάει με εξειδίκευση του είδους και σε κάποιες περιπτώσεις πραγματοποιεί εξαγωγές ακόμη και στοκ εμπορεύματα σε είδη που αγόρασε ένα με δύο μήνες πριν και μάλιστα στην ίδια σεζόν.
- ❖ από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων προέκυψε η λήψη τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από δύο επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Κίνα, τα οποία σύμφωνα με τα απαντητικά έγγραφα που έλαβε η ΥΕΔΔΕ από τις φορολογικές αρχές της Κίνας, μετά από αίτημά της, **είναι πλαστά**, καθώς καμία εξ αυτών δεν είναι υπαρκτή. Η λήψη των εν λόγω στοιχείων έγινε προκειμένου να συμψηφισθεί ο αναλογών Φ.Π.Α. εισροών των invoice, με συνέπεια την μη καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α. εκροών, καθώς οι φερόμενες πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.
- ❖ Εκδίδονται παραστατικά σε βουλγάρικες επιχειρήσεις με ανύπαρκτα Α.Φ.Μ./VIES

4) ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ «..... του»

Η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με ΑΦΜ:....., αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στο αρ. πρωτ. ΕΜΠ/02-11-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη ΔΟΥ Ιωαννίνων. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.:..... στην ελεγχόμενη περίοδο, είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθώς:

- Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται κατά τα φαινόμενα και μόνο να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.
- Το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων στην ημεδαπή και το σύνολο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολο τους.
- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αφορούν αγορές εμπορευμάτων από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία. Ο ελεγχόμενος εμφανίζεται να προμηθεύτηκε εμπορεύματα από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση (σύμφωνα με την απάντηση στην διοικητική συνδρομή προς τις αρχές της Ουγγαρίας). Και μάλιστα εμφανίζεται να προμηθεύτηκε εμπορεύματα πριν καν η εν λόγω επιχείρηση προβεί σε έναρξη εργασιών. Επίσης προμηθεύτηκε εμπορεύματα και από άλλες τέσσερις ουγγρικές επιχειρήσεις που από τον διεξαχθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλες οι αγορές αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.
- Σχετικά με τις αγορές απ' την ημεδαπή, αυτές αφορούν στο σύνολο τους αγορές από τις υπόλοιπες έξι επιχειρήσεις του κυκλώματος την με Α.Φ.Μ , την με Α.Φ.Μ , την με Α.Φ.Μ , την με Α.Φ.Μ , την με Α.Φ.Μ και την με Α.Φ.Μ , που από τον έλεγχο της Υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και έδρασαν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο με την ελεγχόμενη.
- Τέλος η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες.
- Πέραν της ανυπαρξίας αγορών η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει τόσο από τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης τους, όσο και από τον τρόπο καταχώρησής τους στα βιβλία του ελεγχόμενου.
- Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.
- Η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.
- Η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να έχει την έδρα της στην οδό 27 στην Θεσσαλονίκη. Πρόκειται για ένα ενιαίο χώρο εμβαδού 50 τ.μ με w.c. Η ελεγχόμενη οντότητα πέραν της δηλωθείσας έδρας της, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα. Και από την έρευνα-έλεγχο δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο η αποθήκευση τους σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων. Ο χώρος αυτός δεν

ήταν ικανός να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, την σωστή τοποθέτηση τους προς προβολή αυτών και την μεταπώληση τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία της.

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος είναι απαραίτητος για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι από τον έλεγχο των δαπανών της δεν διαπιστώθηκε η αγορά κάποιου παγίου, πλην μιας κούκλας.
- Η ελεγχόμενη οντότητα δε φέρει τα χαρακτηριστικά μιας σύννομης επιχείρησης. Πραγματοποιεί έναρξη εργασιών στις 7-12-2016 και εμφανίζεται να απασχολεί προσωπικό από τον Ιανουάριο του 2017. Ο σύμφωνα με τις καταθέσεις τόσο του , όσο και των ιδιοκτητών της έδρας και της κατοικίας του, δεν ομιλεί την ελληνική γλώσσα, ούτε την κινέζικη. Είναι αδύνατον να διαχειρίστηκε μόνος του για ένα μήνα όλο τον όγκο των υποτιθέμενων συναλλαγών του Δεκέμβριου του 2016. Από τον Ιανουάριο μέχρι τον Μάιο του 2017 απασχολεί τον υπάλληλο με Α.Φ.Μ Ο εν λόγω υπάλληλος μετά τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ εργάζεται μόνο δέκα πέντε μέρες τον Μάιο και σταματάει να δουλεύει στην ελεγχόμενη. Ο αν και κλήθηκε από την ΥΕΔΔΕ να δώσει πληροφορίες σχετικά δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσήλθε. Το διάστημα των δέκα πέντε ημερών του Μαΐου η επιχείρηση μένει χωρίς προσωπικό και ο σύμφωνα με την κατάθεση του δεν βρίσκεται στην Ελλάδα είναι ή στην Ουγγαρία ή στην Κίνα. Από τον Ιούνιο του 2017 έως και την διακοπή της ελεγχόμενης στις 31-10-2017 απασχολείται στην επιχείρηση ως μισθωτή η με Α.Φ.Μ Τον Αύγουστο όμως του 2017 δεν δηλώνεται ούτε μια εργάσιμη μέρα για την Και η εν λόγω κλήθηκε απ' την ΥΕΔΔΕ και δεν ανταποκρίθηκε. Μιας νόμιμης επιχείρησης οι υπάλληλοι δεν έχουν κανένα λόγο να μην ανταποκριθούν στο αίτημα της Υπηρεσίας.

Από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύονται και στοιχειοθετούνται πλήρως οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

5) ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ «.....»

Η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με ΑΦΜ:....., αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στο αρ. πρωτ. ΕΜΠ/21-12-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τη ΔΟΥ Ιωαννίνων. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση διαπιστώθηκε ότι τυγχάνει συναλλακτικώς ανύπαρκτη και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιεί τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς διάφορες λήπτριες εταιρείες, όπως αυτά δηλώνονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) ενώπιον της φορολογικής αρχής. Όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία

θεωρήθηκαν ότι δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικές στο σύνολό τους συναλλαγές και συνεπώς όλα τυγχάνουν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Στο κείμενο της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου αναγράφεται ότι:

Η εδώ ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της, ο παρών έλεγχος βασίστηκε σε κάθε πρόσφορο και αντικειμενικό μέσο, προκειμένου να τα συνεκτιμήσει και να τα αξιολογήσει και ως εκ τούτου να καταλήξει αντικειμενικά και με ασφάλεια στις κάτωθι λεπτομερώς περιγραφόμενες διαπιστώσεις.

- **οι τρεις (3) επιχειρήσεις κατασκευής ενδυμάτων- αποκλειστικοί προμηθευτές της εδώ επιχείρησης- τυγχάνουν επαγγελματικά ανύπαρκτες** και ειδικότερα ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις όσο και ουσίας να ασκούν την δηλωθείσα επαγγελματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου το σύνολο των εκδοθέντων από αυτές φορολογικών στοιχείων, δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς τελεσθείσες συναλλαγές ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ και άρα κατ'επέκταση η ελεγχόμενη τυγχάνει λήπτης των εν επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων
- η ελεγχόμενη διατηρεί μεν μια υποτυπώδη επαγγελματική εγκατάσταση στη σχετικώς δηλωθείσα δ/ση επί της οδού αρ. 55 στην Αθήνα (Τ.Κ 10436), δίχως δε αυτή να είναι ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.
- Ειδικότερα κατά τον σχετικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε και κατόπιν παρατήρησης του καταστήματος (ισόγειο-υπόγειο) διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστατο η απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου η ελεγχόμενη οντότητα να διενεργεί τις φερόμενες συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα εντοπίστηκαν ελάχιστα εμπορεύματα (ενδύματα) να ευρίσκονται εντός της σχετικής εγκατάστασης (για δειγματισμό κατά δήλωση του υπευθύνου), ενώ δεν παρατηρήθηκε να υπάρχει ούτε ο απαιτούμενος εξοπλισμός, ήτοι π.χ μηχανήματα ραπτικής, προμήθειες πρώτων υλών κλπ, ούτε όμως επαρκής χώρος για την αποθήκευση του μεγάλου όγκου εμπορευμάτων που φέρεται να αγοράζει.

Ταυτόχρονα δε, δεν εντοπίστηκε καμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της εδώ ελεγχόμενης, οι οποίες απαιτούνται για να αποθηκεύει η οντότητα τον μεγάλο όγκο των εμπορευμάτων, που φέρεται να αγοράζει και μετέπειτα να πωλεί.

Τέλος, η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διαθέτει μεταφορικά μέσα επαγγελματικής χρήσης, ώστε να μπορεί να μεταφέρει τον όγκο εμπορευμάτων που φέρεται να αγοράζει και μετέπειτα να πωλεί.

- η ελεγχόμενη οντότητα σε καμία περίπτωση δεν απασχολεί το απαιτούμενο για τη διενέργεια του όγκου των συναλλαγών της υπαλληλικό προσωπικό.
- η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζει και την ανάλογη οικονομική οργάνωση που θα περίμενε κάποιος να έχει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Μάλιστα δεν υφίσταται ούτε καν η στοιχειώδης λογιστική οργάνωση,

δεδομένου ότι η οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση περί προσκόμισης βιβλίων – στοιχείων –αρχείων.

- Σύμφωνα με το περιεχόμενο των συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ που υπέβαλε η ελεγχόμενη αναφορικά με τη χρήση 2017 και τη χρήση 2018 (καθότι για τη χρήση 2019 δεν υπέβαλε αντίστοιχα) **ως αποκλειστικοί προμηθευτές αυτής εμφανίζονται** οι κάτωθι τρεις ατομικές επιχειρήσεις: «..... του» με ΑΦΜ, του» με ΑΦΜ και «..... του» με ΑΦΜ

Κατόπιν σχετικών ελέγχων που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής σε βάρος εκάστης των ως άνω επιχειρήσεων διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που οι τελευταίες εξέδωσαν κατά τις εν λόγω χρήσεις επ' ονόματι της ελεγχόμενης οντότητας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυγχάνουν στο σύνολό τους εικονικά.

- από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της ελεγχόμενης οντότητας, αλλά και σε σχέση με τους προπεριγραφέντες προγενέστερους ελέγχους που διενεργήθηκαν σε βάρος εκάστης των ανωτέρω τριών αποκλειστικών προμηθευτριών αυτής επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε ότι κανένα από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που φέρεται να έλαβε από τις τελευταίες η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει εξοφληθεί μέσω του τραπεζικού συστήματος, ενώ δεν φαίνεται να διενεργείται καμία πληρωμή για αγορά εμπορευμάτων ή για αγορά πρώτων υλών με οποιοδήποτε άλλο προμηθευτή.
- δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει διενεργήσει αγορές εμπορευμάτων και παρόλα αυτά φέρεται να πραγματοποιεί χονδρικές πωλήσεις μεγάλης αξίας.

Επειδή, περαιτέρω από τον έλεγχο της ΔΟΥ Ιωαννίνων για τον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων από και προς τις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης δεν αποδεικνύεται με φορτωτικές ή άλλα πρόσφορα δικαιολογητικά στοιχεία. Παρατηρήθηκε επιπλέον η πρακτική κατακερματισμού των ληφθέντων φορολογικών παραστατικών, ήτοι κατά την ίδια ημερομηνία εκδίδονται άνω του ενός Τιμολόγια Πώλησης, προκειμένου η αξία έκαστου να μην υπερβαίνει τα 500,00€.

Επειδή, ο έλεγχος υιοθετώντας τα πορίσματα των προαναφερθέντων Πληροφοριακών Δελτίων και των εκθέσεων ελέγχου που τα συνόδευαν, σε συνδυασμό με τον έλεγχο που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα, διαπίστωσε ότι πενήντα τέσσερα (54) τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 21.081,50€, τα οποία έλαβε και καταχώρησε ο προσφεύγων στα λογιστικά του αρχεία, είναι εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους,

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτές, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ, και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να δύνανται να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Ιωαννίνων, ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά, τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων κλπ.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 27/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Ιωαννίνων, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ») μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.»

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας για α) τις αγορές – δαπάνες που δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά στοιχεία, με βάση τα κριτήρια του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 2859/2000 και β) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι οποίες δεν αποδεικνύονται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά των αγαθών έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000, στη με αριθμό Α. 1104/2020 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, τη με αριθμ. Ε.2140/2019 Εγκύκλιο ΑΑΔΕ καθώς και τα αριθμ. Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019/16.7.2019 και Ο.3024/24.3.2023 έγγραφα οδηγιών της Δ/σης Ελέγχων.

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ενώ στο κεφάλαιο 5, εκτίθεται με λεπτομέρεια η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στο ίδιο σημείο γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της αμφισβητούμενης πράξεως δεν είναι ελλιπής, όπως ανυπόστατα υποστηρίζει ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου, η οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022.

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής

διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkaşι κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016. Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της

Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μη γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7.2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

Πέραν τούτου, η κρινόμενη προσφυγή αφορά σε διοικητική κύρωση. Ως εκ τούτου το τεκμήριο της αθωότητας αλυσιτελώς προβάλλεται, αφού τέτοιο ζήτημα μπορεί να τεθεί μόνο σε παράβαση ποινικής φύσεως.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και

κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...]».

Επειδή περαιτέρω, με τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», στο άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος ορίζεται ότι: «5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά. 5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.».

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

Στο άρθρο 11 παρ 1 ότι: « 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού....».

Στο άρθρο 12 παρ.1 περ.γ' ότι «1.Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2: γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της

χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.».

Στο άρθρο 15 παρ.1 ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.»

Στο άρθρο 18 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.».

Στο άρθρο 35 παρ 1 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον 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,....».

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Το άρθρο 2, ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1....β) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36,».

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

το άρθρο 23, ορίζει: «Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφος τους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηριστεί ως παραδόσεις αγαθών», κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.».

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

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

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

Το άρθρο 242, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές».

Το άρθρο 250, ορίζει: «1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων. [...]».

Τέλος, το άρθρο 273, ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών .. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον φόρο των εισροών, για τα αγαθά που αποκτήθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης. Το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του προβλεπόμενου συστήματος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκείμενου στον φόρο προσώπου από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές. Από τη νομολογία **προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις.** Ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης». Αντίθετα, οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι

υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης. Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται στα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας. «Όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας, να έχουν πραγματοποιηθεί οι αποκτήσεις αυτές από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το πρόσωπο αυτό να είναι επίσης ο οφειλέτης του ΦΠΑ που επιβάλλεται για τις αποκτήσεις αυτές και να χρησιμοποιούνται τα επίμαχα αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του. (Υπόθεση C-590/2013, σκέψη 43).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται **μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα**, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως» (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Επομένως, εναπόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

Επειδή, σύμφωνα με την Αριθ. Πρωτ.: Ο ΔΕΛ Β 1102446 ΕΞ 2019: «Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τα ανωτέρω, πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ίδιου νόμου προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.....».

Επειδή, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μιας επιχείρησης πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα προς τούτο δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τις ισχύουσες

κατά την περίοδο του ελέγχου διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000. Αυτό δεν αποτελεί τυπική, παρά ουσιαστική και αναγκαία προϋπόθεση για την απόδειξη πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών εκ μέρους των επιχειρήσεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά παραστατικά διακίνησης των αγαθών (φορτωτικά έγγραφα CMR) που να αποδεικνύουν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ τα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων έχουν εκδοθεί με αξία οριακά χαμηλότερη των 500,00€, ώστε να παρέλκει η υποχρέωση εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις

νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: *«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. ... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»*.

Επειδή, σε βάρος του προσφεύγοντα καταλογίστηκε εκτός του κυρίου φόρου (Φ.Π.Α.) και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας βάσει του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 χωρίς η φορολογική αρχή να διαθέτει διακριτική ευχέρεια κατά τον προσδιορισμό του προστίμου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για την με αριθμό/27-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ.αριθμ...../27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	228.723,44	228.723,44

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 Ν 4987/2022, όπως ισχύει.

2) Υπ.αριθμ...../27-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	100,00	100,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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