



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26.04.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1079

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του

Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο σιδήρου μπετόν φόρος ποσού 27.283,77 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 13.641,88 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 40.925,65 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα προέβη σε τεχνικές διευθετήσεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ., καθαρής αξίας 78.736,60 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 18.896,79 € και μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου 8.386,98 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισερχομένου 1ου ΕΛ.ΚΕ.) με συνημμένη την από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 από τον, ΑΦΜ κρίθηκαν ως προϊόν τεχνητών διευθετήσεων (άρθρο 38 του Κ.Φ.Δ.), οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με μοναδικό σκοπό την δημιουργία τεχνητού φορολογικού πλεονεκτήματος, και συγκεκριμένα τη δημιουργία φορολογικής απαίτησης ύψους 36.597,70 € της προσφεύγουσας από το Ελληνικό Δημόσιο, η οποία ισοδυναμεί με τον Φ.Π.Α. του συνόλου των τιμολογίων που έλαβε από τον, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, συνολικής καθαρής αξίας 152.490,40 €, ως Φ.Π.Α. αγορών εσωτερικού, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για αγορές από άγνωστους Βούλγαρους (ενδοκοινοτικούς) προμηθευτές.

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

1) Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και οι αγορές των ποσοτήτων σιδήρου έγιναν για τις ανάγκες της εταιρείας. Υπάρχουν ζυγολόγια και εξοφλήθηκε η συνολική αξία αυτών με τραπεζικό μέσο.

2) Οι διαπιστώσεις, στις οποίες η ελέγχουσα φορολογική αρχή προέβη, αφορούν την επιχείρηση του εκδότη και την φορολογική του συμπεριφορά, αλλά και των επιχειρήσεων με τις οποίες αυτός είχε συναλλαχθεί (.....). Η κρίση του ελέγχου ότι ο ήταν δήθεν μέλος κυκλώματος τύπου CAROUSEL, δεν αποδεικνύεται αλλά και δεν αφορά την προσφεύγουσα, η οποία δεν συναλλάχθηκε απευθείας μαζί του. Το γεγονός ότι δεν ήταν συνεπής στις φορολογικές του υποχρεώσεις (ήτοι δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και η έκδοση των CMR έχει γίνει με λάθος τρόπο), δεν ήταν δυνατόν να το γνωρίζει η προσφεύγουσα, ούτε είχε κάποιο λόγο να το ελέγξει. Είναι εντελώς αόριστη και αυθαίρετη η συμπερασματική διαπίστωση της ελέγχουσας φορολογικής αρχής ότι στην προκείμενη περίπτωση οι συναλλαγές αυτές έγιναν δήθεν με την πρακτική της τεχνητής διευθέτησης με την παρεμβολή της επιχείρησης του με στόχο την μετακύληση του αναλογούντος προς απόδοση ΦΠΑ των ανωτέρω συναλλαγών. Όλοι αυτοί οι δαιδαλώδεις συσχετισμοί του ελέγχου είναι αυθαίρετοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' και δ' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **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 οποίο επιβαρύνθηκαν, ... **δ)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ...»

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε το φορολογικό έτος 2017, οριζόταν ότι:
«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, 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, στο άρθρο 34 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. 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 28 παρ. 2 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 21ης Ιουνίου 2012 στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-80/11 και C-142/11: « ... 44 Επιπλέον, όπως συνάγεται από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, τα προδικαστικά ερωτήματα βασίζονται στην προκείμενη ότι, πρώτον, όπως προκύπτει από το αντίστοιχο τιμολόγιο, η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί δικαίωμα προς έκπτωση όντως διενεργήθηκε και, δεύτερον, ότι το εν λόγω τιμολόγιο περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται από την οδηγία 2006/112, οπότε πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία αυτή για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Πρέπει, ειδικότερα, να σημειωθεί ότι στην απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου δεν γίνεται λόγος για δόλιες ενέργειες του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, όπως υποβολή ψευδών δηλώσεων ή έκδοση εικονικών τιμολογίων.

45 Υπό τις συνθήκες αυτές, η άσκηση του δικαιώματος του υποκείμενου στον φόρο προς έκπτωση μπορεί να αποκλειστεί μόνον βάσει της νομολογίας που προκύπτει από τις σκέψεις 56 έως 61 της προαναφερθείσας αποφάσεως Kittel και Recolta Recycling, κατά την οποία πρέπει να αποδεικνύεται, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη αυτή έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο.

46 Ειδικότερα, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ πρέπει, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να λογισθεί ως μετέχων στην απάτη αυτή και δη ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ωφελείται ή όχι από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί σε μεταγενέστερο στάδιο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 56).

47 Αντιθέτως, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην λόγω οδηγία, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 37 έως 40 της παρούσας αποφάσεως, η

επιβολή κυρώσεως, και ειδικότερα η άρνηση της αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση, στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσες αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψεις 52 και 55, καθώς και Kittel και Recolta Recycling, σκέψεις 45, 46 και 60).

48 Ειδικότερα, η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 11ης Μαΐου 2006, C 384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I 4191, σκέψη 32, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C 271/06, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I 771, σκέψη 23). ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **134/2016** γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ.1097/2016** του Υπουργείου Οικονομικών: «...13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδεύματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο

του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη. ...

... 24. Σημειωτέον εν προκειμένω, ότι επί συναφών ερωτημάτων της διοικήσεως, τα οποία αφορούσαν έκπτωση δαπανών από το εισόδημα κατ' άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 και 22 του Ν. 4172/2013, έγιναν δεκτά τα εξής: (α) Με την υπ' αριθμ. **170/2014** γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήματος), ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου, (β) Με την υπ' αριθμ. 28/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α' Τακτική Ολομέλεια), ότι λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Οι ως άνω γνωμοδοτήσεις έγιναν αρμοδίως αποδεκτές (ΠΟΛ. 1071/2015 και υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1168040 ΕΞ 2015/31-12-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) και οδηγήθηκαν στο πόρισμά τους με σκέψεις και αιτιολογίες ως οι ανωτέρω εκτιθέμενες στην παρούσα, μάλιστα δε στηρίχθηκαν σε νομολογιακά δεδομένα, τα οποία αφορούσαν την έκπτωση του ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση των ερωτημάτων που πραγματεύεται η παρούσα.

25. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα, κατά πλειοψηφία, ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ,

με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν. ...».

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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, ερειδόμενη 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 πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, από την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτουν τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα έλαβε από τον, ΑΦΜ έξι (6) φορολογικά στοιχεία το φορολογικό έτος 2017 καθαρής αξίας 73.753,80 €, πλέον Φ.Π.Α. 17.700,91 € και έξι (6) φορολογικά στοιχεία το φορολογικό έτος 2018 καθαρής αξίας 78.736,60 €, πλέον Φ.Π.Α. 18.896,79 €.

- Η ατομική επιχείρηση του (υπήκοου Βουλγαρίας) - Α.Φ.Μ., υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την10.2016 και διακοπή εργασιών την03.2018, με δηλωθείσα έδρα την Αθήνα επί της οδού Η εν λόγω επιχείρηση δήλωσε ως κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο καλλυντικών και δευτερεύουσες δραστηριότητες τις ακόλουθες: χονδρικό εμπόριο σπόρων και καρπών, τυριού και τυροπήγματος, σογιέλαιου, αραχιδέλαιου, ηλιέλαιου, κ.λ.π., χυμών, μεταλλικών νερών, αναψυκτικών και άλλων μη αλκοολούχων ποτών, κλπ, ειδών αρτοποιίας, ειδών ζαχαροπλαστικής, άλλων τροφίμων, απορρυπαντικών, λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου, ψωμιού και αρτοσκευασμάτων, γαλακτοκομικών προϊόντων, καλλυντικών και ειδών

καλλωπισμού, απορρυπαντικών ειδών. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε 4.537 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.316.421,53€ πλέον ΦΠΑ 795.082,32€ και το φορολογικό έτος 2018 (μέχρι 31/03/2018) εξέδωσε 445 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.251.578,37€ πλέον ΦΠΑ 300.342,26€. Περαιτέρω, προκύπτει ότι σχεδόν αποκλειστικός προμηθευτής του υπήρξε ο, ΑΦΜ, υπήκοος Ρουμανίας καθώς το 2017 έλαβε από αυτόν διακόσια πενήντα έξι (256) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.417.220,08€ πλέον ΦΠΑ 819.660,43€ και το 2018 εβδομήντα έξι (76) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.213.312,50€ πλέον ΦΠΑ 291.194,98€. Ο δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τις επίμαχες φορολογικές περιόδους (10/2017, 11/2017, 12/2017, 02/2018, 03/2018), πέραν του Οκτωβρίου του 2017 κατά τον οποίο δήλωσε αποκτήσεις αγαθών ποσού 2.024,00€. Ο δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την προμηθεύτρια ουγγρική επιχείρηση «.....» VAT τον Μάρτιο του 2018 ποσού 62.830,90€.

- Από έλεγχο που διενεργήθηκε στον υπήκοο Ρουμανίας διαπιστώθηκε ότι ήταν μέλος κυκλώματος τύπου CAROUSEL, δηλαδή προέβη σε διαδοχική λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και σε βάρος του επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα και κυρώσεις.

- Η προσφεύγουσα προσκόμισε στην ελέγχουσα φορολογική αρχή δώδεκα (12) CMR ως συνοδευτικά στοιχεία διακίνησης των ανωτέρω εμπορευμάτων, εκ των οποίων τα δέκα (10) εκδόθηκαν από την ελληνική επιχείρηση του με έδρα τη Βέροια, με ΑΦΜ και με τόπο αποστολής των εμπορευμάτων τη Βουλγαρία και προορισμό την έδρα της προσφεύγουσας. Στα CMR εμφανίζεται επομένως ως αποστολέας ο με ΑΦΜ, με έδρα τη Βέροια, ο οποίος δεν έχει καμία σχέση με την Βουλγαρία. Την ίδια στιγμή όλες οι παραδόσεις έγιναν από Βουλγαρικό έδαφος. Επομένως ο πραγματικός πωλητής ήταν κάποια άγνωστη βουλγάρικη επιχείρηση, τα στοιχεία της οποίας δεν καταγράφηκαν στα CMR.

Τα υπόλοιπα δύο (2) CMR εκδόθηκαν από την ουγγρική επιχείρηση «.....» VAT με έδρα τη Βουδαπέστη και με τόπο αποστολής των εμπορευμάτων τη Βουλγαρία. Και στις δύο περιπτώσεις αυτές οι παραδόσεις γίνονταν από βουλγάρικο έδαφος και οι μεταφορές διενεργούνταν με βουλγάρικα οχήματα.

Στα προσκομισθέντα CMR, αναγράφεται ως παραλήπτης - αγοραστής (consignee) στις δέκα (10) περιπτώσεις ο με Α.Φ.Μ. με έδρα την Αθήνα και στις δύο (2) περιπτώσεις ο με ΑΦΜ, με έδρα τη Βέροια.

- Η προσφεύγουσα επίσης προσκόμισε στην ελέγχουσα φορολογική αρχή δέκα (10) ζυγολόγια πριν και μετά την εκφόρτωση του εμπορεύματος, εκδοθέντα από την εταιρία «.....», στα οποία όμως δεν αποτυπώνεται η ημερομηνία και η ώρα ζύγισης. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα τραπεζικών συναλλαγών από τα οποία διαπιστώθηκαν οι πληρωμές των υπό κρίση συναλλαγών μέσω της τράπεζας

Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι οι αγορές εμπορευμάτων του από τον και του τελευταίου από άγνωστες βουλγάρικες επιχειρήσεις, ουσιαστικά και αποδεδειγμένα αφορούν συναλλαγές μεταξύ των βουλγάρικων επιχειρήσεων και της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα υπήρξε ο πραγματικός εντολοδόχος αγοραστής, και τα στοιχεία των επιχειρήσεων και δόθηκαν προκειμένου απλά και μόνο για να τιμολογηθούν ως λήπτες των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Ο ουδεμία επαγγελματική - εμπορική σχέση είχε με τις βουλγάρικες επιχειρήσεις και ουδεμία ενδοκοινοτική συναλλαγή πραγματοποίησε μαζί τους. Αντίστοιχα και η επιχείρηση του εμφανίζει ουσιαστικές παρατυπίες και παραλείψεις στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις βουλγάρικες επιχειρήσεις και την ουγγρική επιχείρηση, όπως προαναφέρθηκε. Όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του προς την προσφεύγουσα αφορούν αποκλειστικά και μόνο τη «μεταπώληση» αυτούσια και με απευθείας παράδοση χωρίς την οποιαδήποτε συμμετοχή του στην όλη εμπορική διαδικασία από τους άγνωστους βούλγαρους (ενδοκοινοτικούς) προμηθευτές.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα «δημιούργησε» Φ.Π.Α. εισροών ύψους 36.597,70€ από τις αγορές εσωτερικού που πραγματοποίησε από τον ο οποίος συνιστά τον Φ.Π.Α. του συνόλου των τιμολογίων που έλαβε από τον τελευταίο κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 για τις αγορές που πραγματοποίησε από άγνωστους βούλγαρους (ενδοκοινοτικούς) προμηθευτές. Ως λήπτρια των αγαθών όφειλε αυτή να αποδώσει τον Φ.Π.Α. των επίμαχων αγορών (αρθ. 30 § 1 του Ν 2859/2000), ωστόσο η προσφεύγουσα «μετακύλησε» την απόδοση του ΦΠΑ στους και ως δήθεν λήπτες των αγαθών (ενδοκοινοτικών αποκτήσεων). Η μη απόδοση από τον του επίμαχου Φ.Π.Α. ύψους 36.597,70€ που συμπεριλαμβάνεται συνολικά στα εκδοθέντα τιμολόγια (φορολογικά έτη 2017-2018) του ανωτέρω προς την προσφεύγουσα καταδεικνύει και το ύψος της ζημιάς του ελληνικού δημοσίου από τον χειρισμό αυτό.

Ωστόσο, όλα τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από τον μη ορθώς κρίθηκαν ως τεχνητές διευθετήσεις, αφού οι διευθετήσεις που κρίνονται ως τέτοιες (τεχνητές), έχουν να κάνουν με δημιουργία σειράς πραγματικών συναλλαγών μεταξύ των όποιων συναλλασσόμενων και ο λόγος της σειράς των συναλλαγών έχει να κάνει μόνο με τη δημιουργία φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς να τίθεται αμφισβήτηση επί του πραγματικού των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν με συγκεκριμένη σειρά. Ειδικότερα, τα τιμολόγια αυτά, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής, αντιπροσωπεύουν πραγματικές αγορές ειδών, οι πωλητές των οποίων δεν κατονομάζονται. Λόγω της φερόμενης απόκτησης, των συγκεκριμένων ειδών από την εσωτερική αγορά (με Φ.Π.Α.) και όχι ως ενδοκοινοτική απόκτηση, όπου ο Φ.Π.Α. απλώς θα χρεοπιστώνονταν, καταδεικνύει όχι απλά την παντελή έλλειψη καλοπιστίας της προσφεύγουσας κατά την απόκτηση των ειδών από τους συγκεκριμένους φερόμενους ως πραγματικούς συναλλασσόμενους, αλλά την ενεργή συμμετοχή της στον τρόπο διενέργειας της σειράς των συναλλαγών, με προφανή σκοπό τη σώρευση υπέρ της φόρου εισροών ύψους 36.597,70€, μη καταβεβλημένου κατ' ουσία, ώστε σε επόμενες φορολογικές περιόδους να τον συμψηφίσει με φόρο εκρών της ή να τον ζητήσει προς επιστροφή, και χωρίς αυτός ο Φ.Π.Α. να έχει καταβληθεί ποτέ

με τη δική της συνδρομή, κατά τη δημιουργία της σειράς των φερόμενων συναλλαγών με τα συγκεκριμένα πρόσωπα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου από τα οποία να προκύπτει ότι τα είδη που περιγράφονται στα δώδεκα (12) τιμολόγια τα απόκτησε πράγματι από τον, ως εκ τούτου πρόκειται για τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς καλοπιστία.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, γίνονται εν μέρει αποδεκτοί ως προς την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης καθόσον δεν συνιστά τεχνητή διευθέτηση αλλά λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς καλοπιστία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα

την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ως προς την αιτιολογία της και τη διατήρηση της διαφοράς φόρου (μη αναγνώριση προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. εικονικών τιμολογίων) λόγω της λήψης έξι (6) εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς καλοπιστία, εκδόσεως του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 78.763,60 € πλέον Φ.Π.Α. 18.896,79 €.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	27.283,77€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	13.641,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή	40.925,65€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.