



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1544

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, και β) της με αριθμ. /18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 18/12/2024 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Τα από 27/03/2025 συμπληρωματικά στοιχεία που υπέβαλε η προσφεύγουσα.

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

Επί της από 16/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά πιστωτικού ποσού 138.903,46 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 69.451,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 155.973,84 ευρώ για καταβολή πλέον 52.381,35 ευρώ λόγω επιστροφής αυτού, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. /18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 34.923,22 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 17.461,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 52.384,83 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 18/12/2024 οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. /1118 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4172/2013, του ν.2859/2000, του ν. 5104/2024 περιοριζόμενοι στα διαλαμβανόμενα ως κάτωθι:

α. Την πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, μετά της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου, με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023/22.03.2023 όπως διαβιβάστηκε με το με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023/04.04.2023 έγγραφο του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /11.04.2023), σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

β. Το Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, μετά της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου, με αρ. πρωτ. ΕΞ 2024/28.03.2024 (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /10.04.2024), σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

γ. Το Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, μετά της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου, με αρ. πρωτ. /16.10.2024, όπως διαβιβάστηκε μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας με έγγραφο του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /18.10.2024), σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

δ. Το Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, μετά της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου, με αρ. πρωτ./25.10.2024 (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ...../05.11.2024), σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Σύμφωνα με το πόρισμα των από 18/12/2024 οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και κατόπιν των διαπιστώσεων των ελέγχων της ΥΕΔΔΕ στους τέσσερις (4) προμηθευτές της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις οποίες προέκυψε η συναλλακτική ανυπαρξία/αδυναμία διενέργειας των συναλλαγών από τον εκδότη-προμηθευτή, διαπιστώθηκαν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών για τους συναλλασσόμενους με την προσφεύγουσα εταιρεία. Δεδομένου ότι προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στο χώρο του φαρμάκου, όπου ισχύουν συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την ορθή πρακτική διανομής φαρμάκων για ανθρώπινη χρήση από την Ευρωπαϊκή Ένωση, αυτή, ως χονδρέμπορος φαρμάκων, όφειλε να επιδείξει μεγαλύτερη επιμέλεια (due diligence) ως προς την αξιοπιστία των προμηθευτών της, ιδιαίτερα κατά την σύναψη νέας σύμβασης με νέο προμηθευτή χωρίς ιστορικότητα και φήμη στο χώρο που δραστηριοποιείται. Κατά τον έλεγχο η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι ενήργησε με την δέουσα επιμέλεια (due diligence), προκειμένου να αξιολογήσει την καταλληλότητα, την ικανότητα και την αξιοπιστία του αντισυμβαλλόμενου ως όφειλε, ήτοι ότι προέβη σε ολοκληρωμένη έρευνα πριν την έναρξη μίας επιχειρηματικής συνεργασίας με προμηθευτή που ασχολείται με την πώληση, διανομή, αποθήκευση, παραλαβή ή αποστολή των φαρμάκων προς ή διαμέσου της Ελληνικής Επικράτειας. Επιπλέον δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα κανένα στοιχείο του τρόπου επικοινωνίας, του υπεύθυνου παραγγελίας, αποδεικτικό του τρόπου παραγγελίας και εντέλει επικοινωνίας με τους εν λόγω προμηθευτές. Δεδομένου ότι οι κατευθυντήριες γραμμές της 7^{ης} Μαρτίου 2013 σχετικά με την ορθή πρακτική διανομής φαρμάκων για ανθρώπινη χρήση ορίζουν ότι πριν από κάθε προμήθεια φαρμάκων θα πρέπει να πραγματοποιείται κατάλληλη επιλογή και έγκριση προμηθευτών, η οποία πρέπει να ελέγχεται μέσω διαδικασίας και τα αποτελέσματα να τεκμηριώνονται και να επανελέγχονται τακτικά, η προσφεύγουσα όφειλε να προσκομίσει στοιχεία, ώστε να αποδείξει ότι οι εν λόγω προμηθευτές πληρούσαν τις προϋποθέσεις για να γίνουν εγκεκριμένοι προμηθευτές όπως εμπορικής αλληλογραφίας από και προς τον εγκεκριμένο προμηθευτή, εσωτερικής αλληλογραφίας ουσιαστικής φύσης σχετικά με τα ανωτέρω, εμπορικών συμβολαίων κ.λπ. Αντιθέτως, από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε με εταιρείες οι οποίες δεν τηρούσαν το πρωτόκολλο της εταιρικής διαφάνειας, ο όρος δε «καλή πίστη» περιλαμβάνει και μια εμπορική διάσταση με την έννοια ότι ο φορολογούμενος διαπραγματεύεται με εγκαταστημένους εμπορικούς εταίρους, επιλέγει τους προμηθευτές με δέουσα προσοχή. (σελ. 159, «Η φοροαποφυγή στον Φ.Π.Α.», Δ. Κούνη, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη).

Με βάση τα παραπάνω, δεδομένων των διαπιστώσεων των ελέγχων των υπηρεσιών της ΥΕΔΔΕ, όπου διαπιστώθηκε η συναλλακτική ανυπαρξία/αδυναμία διενέργειας των συναλλαγών από τον εκδότη, σε συνδυασμό με τη νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης των συναλλαγών και της υποχρέωσης απόδειξης «καλής πίστης της ελεγχόμενης» κατά τη διενέργεια των συναλλαγών αυτών, ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, των αποφάσεων του ΣτΕ, του ΔΕΕ, και της με αριθμ. 170/2.6.2014 γνωμοδότησης του ΝΣΚ η οποία έγινε δεκτή με την ΠΟΛ.1071/2015 εγκύκλιο, έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι προσφεύγουσα λειτούργησε «κακόπιστα» με την αποδοχή των τιμολογίων αυτών και ως εκ τούτου δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης των τιμολογίων αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, καθώς και του φόρου εισροών των τιμολογίων από τις φορολογητέες εκροές της. Συγκεντρωτικά οι αγορές ανά

προμηθευτή παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	ΤΔΑ	156.425,75	9.421,22	165.846,97
.....	ΠΙΣΤ.ΤΙΜ.ΑΓΟΡΑΣ	-4.084,77	-245,09	-4.329,86
.....	Τ.Π.Υ	0	0	0
Σύνολο (σελ. 8-27 και 173 οικείας έκθεσης)		152.340,98	9.176,13	161.517,11
.....	ΤΔΑ	117.159,48	7.029,26	124.188,74
.....	ΠΙΣΤ.ΤΙΜ.ΑΓΟΡΑΣ	-1.575,18	-94,51	-1.669,69
.....	Τ.Π.Υ	34.162,34	8.198,96	42.361,30
Σύνολο (σελ. 28-68 και 173 οικείας έκθεσης)		149.746,64	15.133,71	164.880,35
.....		4.592,37	275,54	4.867,91
.....		108.587,04	6.515,22	115.102,26
Μείον: Πραγματική Αξία		-12.683,86	-761,03	-13.444,89
Σύνολο (σελ. 69-113 και 173 οικείας έκθεσης)		100.495,55	6.029,73	106.525,28
.....		12.761,79	765,7	13.527,49
.....		68.282,76	4.096,97	72.379,73
Μείον: Πραγματική Αξία		-4.650,28	-279,02	-4.929,30
Σύνολο (σελ. 114-135 και 173 οικείας έκθεσης)		76.394,27	4.583,65	80.977,92
Γενικό Σύνολο		478.977,44	34.923,22	513.900,66

Με βάση τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./18-12-2024 και/18-12-2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018.

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

- Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων, και ειδικότερα λόγω:
 - Αποδεδειγμένης πραγματικής υπόστασης της επιχείρησής.
 - Ιδιαιτερότητας του αντικειμένου εργασιών.
 - Ελέγχου της νομιμότητας και της φορολογικής υπόστασης των αντισυμβαλλομένων της.
 - Καλής πίστης της εταιρίας λόγω της κανονικότητας των συναλλαγών.
- Έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 27/03/2025 συμπληρωματικά στοιχεία, και συγκεκριμένα ενδεικτικά ως σχετικά έγγραφα αρχείο excel που αφορά τα ΔΑ με τα προϊόντα που εξήχθησαν σε μια τυχαία ημερομηνία, εν προκειμένω στις 5/4/2018, και το αρχείο με τα barcodes που εξήχθησαν με τα παραπάνω ΔΑ και που ανέβηκαν στην πλατφόρμα ΕΟΦ εκείνη την ημέρα, ισχυριζόμενη ότι δεν τίθεται θέμα ανύπαρκτων συναλλαγών.

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (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 στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τον κρινόμενο χρόνο, ορίζονται τα εξής:

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

οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012, 1238/2018).

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 στη με αριθμ. 1982/2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του άρθρου 33 του ΚΒΣ (πδ 186/1992 Α' 184/26.5.1992) και των περί αποδείξεως διατάξεων του ΚΔΔ (άρθρα 144 επομ.), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά είτε είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, είτε, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει

την επίμαχη παροχή. Ενόσω ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη, σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣτΕ 1461/2020, 406- 407/2019, 98/2018, 663/2018, 1169/2012 κ.ά.).»

Επειδή περαιτέρω, στην πρόσφατη με αριθμ. 717/2024 απόφαση του ΣτΕ αναφέρεται ότι ο λήπτης των εικονικών τιμολογίων δεν είναι δυνατόν να αγνοεί την πραγματική ταυτότητα του αντισυμβαλλομένου της, ενώ δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης λόγω μη έρευνας της λήπτριας εταιρίας ως προς την συναλλακτική ύπαρξη της εκδότριας εταιρείας, ενόψει του μεγέθους και του ύψους της συναλλαγής και του μακρού χρόνου στον χώρο αυτό, λόγω έλλειψης αποδεικτικών εγγράφων του παρουσιαζομένου ως εκπροσώπου της συναλλακτικώς ανύπαρκτης εκδότριας εταιρείας, πληρωμής του τιμήματος εις διαταγήν άλλου χωρίς να λαμβάνει απόδειξη από αυτόν.

Επειδή στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

.....
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31.03.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό”:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα 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.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).

.....

Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)
Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016

.....

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 ε γνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπώσεως, 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.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης) για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240, ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ,

την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών. Επίσης «...όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, βάσει σφαιρικής εξετάσεως του συνόλου των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη. Πάντως, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να μην αναγνωρίζεται μόνον όταν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.» (C-324/11, πρβλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 38 έως 40, καθώς και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, MaksPen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψεις 27 και 28).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Υπόθεση C-537/22 Απάτη ΦΠΑ - Μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση - Υποχρεώσεις του υποκειμένου στον φόρο - Καθήκον επιμέλειας - Βάρος αποδείξεως - Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου - Υπεροχή του δικαίου της Ένωσης - Αντίφαση μεταξύ της νομολογίας εθνικού δικαστηρίου και του δικαίου της Ένωσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

«36. Όσον αφορά τη φοροδιαφυγή, κατά πάγια νομολογία, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου πρέπει να απορρίπτεται όχι μόνον όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο διαπράττει απάτη περί τον ΦΠΑ, αλλά επίσης και όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την απόκτηση των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών, μετείχε σε πράξη που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης [απόφαση της 25ης Μαΐου 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ΦΠΑ - Εικονική απόκτηση), C-114/22, EU:C:2023:430, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

37. Δεδομένου ότι η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής την οποία συνιστά το δικαίωμα αυτό, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να αποδεικνύουν επαρκώς κατά νόμον τα αντικειμενικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της 140 οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης. Εν συνεχεία, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι οικείες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή τέτοιων αντικειμενικών στοιχείων [απόφαση της 25ης Μαΐου 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ΦΠΑ - Εικονική απόκτηση), C-114/22, EU:C:2023:430, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

38. Συναφώς, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει κανόνες σχετικούς με τον τρόπο διεξαγωγής των αποδείξεων στον τομέα της απάτης περί τον ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να αποδείξουν τα ως άνω αντικειμενικά στοιχεία σύμφωνα με τους κανόνες περί αποδείξεων που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Οι εν λόγω κανόνες, εντούτοις, δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39. Στο πλαίσιο αυτό, η επιμέλεια που απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο και τα μέτρα που μπορεί ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι με την αγορά του δεν συμμετέχει σε πράξη διενεργούμενη στο πλαίσιο απάτης διαπραχθείσας από επιχειρηματία δραστηριοποιούμενο σε προηγούμενο στάδιο των συναλλαγών εξαρτώνται από τις συνθήκες της συγκεκριμένης περίπτωσης και, ειδικότερα, από το αν υφίστανται ή όχι ενδείξεις που να δημιουργούν στον υποκείμενο στον φόρο υπόνοιες, κατά τον χρόνο της απόκτησης που πραγματοποιεί, για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης. **Επομένως, όταν υπάρχουν ενδείξεις περί απάτης, μπορεί να αναμένεται αυξημένη επιμέλεια από τον υποκείμενο στον φόρο.** Εντούτοις, δεν μπορεί να απαιτείται από αυτόν να προβαίνει σε πολύπλοκους και σε βάθος ελέγχους, όπως είναι οι έλεγχοι τους οποίους έχει τα μέσα να διενεργήσει η φορολογική αρχή (απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2022, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, σκέψη 52, και διάταξη της 9ης Ιανουαρίου 2023, *A.T.S.* 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, σκέψη 70).

.....

57. Στη φορολογική αρχή εναπόκειται, αφενός, να χαρακτηρίσει επακριβώς τα στοιχεία που συνιστούν την απάτη και να αποδείξει τις δόλιες ενέργειες και, αφετέρου, να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μετέσχε ενεργώς στην απάτη αυτή ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών της οποίας έγινε επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος έκπτωσης διενεργήθηκε στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης. Ωστόσο, η απόδειξη της ύπαρξης της απάτης και της συμμετοχής του υποκειμένου στον φόρο σε αυτήν δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκην ότι έχουν προσδιοριστεί όλοι οι μετέχοντες στην απάτη, καθώς και οι αντίστοιχες ενέργειές τους. Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εξακριβώσουν ότι οι φορολογικές αρχές προσκόμισαν επαρκώς κατά νόμον τη σχετική απόδειξη (πρβλ. απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2022, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, σκέψη 36).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση C-332/15 το δικαστήριο της Ε.Ε. επισημαίνει ότι η μη αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση υπό περιστάσεις που συνιστούν περίπτωση φοροδιαφυγής εκ μέρους του υποκειμένου στο φόρο ο οποίος αξιώνει να του χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα, δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί να προβληθεί παραδεκτώς από υποκείμενο στο φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. (βλ., απόφαση C-285/09 σκέψεις 51 και 54, καθώς και C-131/13, C-163/13 και C-164/13 σκέψη 48). Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία Φ.Π.Α., το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, βάσει 141 αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (αποφάσεις C-285/11 σκέψεις 35 έως 37, C-131/13, C-163/13, C-164/13 σκέψεις 42 έως 44, και C-533/16 σκέψη 48). Σύμφωνα δε με την υπόθεση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Bonik* (C-285/11) το Δικαστήριο υπενθύμισε, καταρχάς ότι, βάσει της πάγιας νομολογίας του επί του θέματος αυτού -ήτοι, μεταξύ άλλων, των αποφάσεων *Halifax* κ.λπ. 16, *Kittel* και *Recolta Recycling* 17, καθώς και *Mahageben* και *David* 18-, ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά στην οποία προβαίνει μετέχει σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης σχετικής με το ΦΠΑ πρέπει, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή, και μάλιστα ανεξαρτήτως του ζητήματος αν αποκομίζει όφελος από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο

φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί ο ίδιος σε μεταγενέστερο στάδιο (βλ. απόφαση C-332/15, σκέψη 39).

Επειδή στην Κ.Υ.Α. αριθ. Δ.ΥΓ3α/Γ.Π.32221/29.4.2013 με θέμα “Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας προς την αντίστοιχη νομοθεσία της Ε.Ε. στον τομέα της παραγωγής και της κυκλοφορίας φαρμάκων που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση”, αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 105

Για να λάβει την άδεια χονδρικής πώλησης, ο αιτών πρέπει να πληροί τουλάχιστον τις ακόλουθες απαιτήσεις:

- α) να διαθέτει κατάλληλους και επαρκείς χώρους, εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή διατήρηση και διανομή των φαρμάκων,
- β) να διαθέτει προσωπικό, και κυρίως ένα διορισμένο υπεύθυνο, με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία,
- γ) να αναλαμβάνει τη δέσμευση να τηρεί τις υποχρεώσεις που έχει δυνάμει του άρθρου 106,
- δ) να πληροί τους λοιπούς όρους του π.δ. 88/2004 (Α' 68).

Άρθρο 106

1. Ο κάτοχος της άδειας χονδρικής πώλησης πρέπει να ικανοποιεί τουλάχιστον τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) να θέτει, ανά πάσα στιγμή για επιθεώρηση, τους χώρους, τις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό που αναφέρονται στο άρθρο 105 στοιχείο α), καθώς και κάθε σχετικό έγγραφο, στοιχείο ή βιβλίο, στη διάθεση των αρμοδίων οργάνων του ΕΟΦ, των Περιφερειών και του Υπουργείου Υγείας.
- β) να προμηθεύεται φάρμακα μόνον από πρόσωπα που, είτε κατέχουν αυτά τα ίδια άδεια χονδρικής πώλησης, είτε απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατοχής της άδειας αυτής δυνάμει του άρθρου 103 παράγραφος 3.
- γ) να εφοδιάζει με φάρμακα μόνον πρόσωπα που, είτε έχουν αυτά τα ίδια άδεια χονδρικής πώλησης, είτε έχουν άδεια ή είναι εξουσιοδοτημένα να διαθέτουν φάρμακα στο κοινό σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις,
- γα) να επαληθεύει ότι τα φάρμακα που έλαβε δεν είναι ψευδεπίγραφα, ελέγχοντας τα χαρακτηριστικά ασφαλείας στην εξωτερική συσκευασία, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 78.
- δ) να διαθέτει σχέδιο επείγουσας ανάγκης που να διασφαλίζει την αποτελεσματική εφαρμογή κάθε μέτρου απόσυρσης φαρμάκων από την αγορά, το οποίο διατάσσει ο Ε.Ο.Φ. ή αποφασίζεται σε συνεργασία με τον παραγωγό του φαρμάκου ή τον κάτοχο άδειας κυκλοφορίας του εν λόγω φαρμάκου,
- ε) να διατηρεί στοιχεία τεκμηρίωσης, είτε υπό μορφή τιμολογίων αγοράς/πώλησης είτε υπό μορφή 142 μηχανογραφημένων στοιχείων είτε υπό οποιαδήποτε άλλη μορφή, που να περιλαμβάνουν, για κάθε συναλλαγή φαρμάκων που παραλαμβάνονται, αποστέλλονται ή αποτελούν αντικείμενο μεσιτείας, τα ακόλουθα τουλάχιστον στοιχεία: -ημερομηνία, -ονομασία του φαρμάκου, -ποσότητα που αποτέλεσε αντικείμενο παραλαβής, αγοράς, πώλησης ή μεσιτείας, -όνομα και διεύθυνση του προμηθευτή ή του παραλήπτη, κατά περίπτωση, -αριθμό παρτίδας των φαρμάκων.
- στ) τα στοιχεία τεκμηρίωσης που αναφέρονται στο στοιχείο ε) να είναι, επί πενταετία, στη διάθεση των οργάνων του Ε.Ο.Φ. για λόγους επιθεώρησης,
- ζ) να συμμορφώνεται προς τις αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές της ορθής πρακτικής στη διανομή των φαρμάκων που προβλέπονται στο άρθρο 110,
- η) να τηρεί σύστημα ποιότητας που να καθορίζει τις ευθύνες, τις διαδικασίες και τα μέτρα διαχείρισης κινδύνου σε σχέση με τις δραστηριότητές του,

θ) να ενημερώνει αμέσως τον Ε.Ο.Φ. και, οσάκις είναι σκόπιμο, τον κάτοχο της άδειας κυκλοφορίας για τα φάρμακα που παραλαμβάνει ή τα οποία του προσφέρονται και τα οποία αναγνωρίζει ως ψευδεπίγραφα ή ειικάζει ότι είναι ψευδεπίγραφα.

Για τους σκοπούς του στοιχείου β), όταν το φάρμακο αποκτάται από άλλον κάτοχο άδειας χονδρικής πώλησης φαρμάκων, οι κάτοχοι άδειας χονδρικής πώλησης πρέπει να επαληθεύουν τη συμμόρφωση με τις αρχές και κατευθυντήριες γραμμές ορθής πρακτικής διανομής του προμηθευτή τους. Τούτο περιλαμβάνει και την επαλήθευση του κατά πόσον ο προμηθευτής διαθέτει άδεια χονδρικής πώλησης φαρμάκων.

Όταν το φάρμακο αποκτάται από τον παραγωγό ή τον εισαγωγέα, οι κάτοχοι άδειας χονδρικής πώλησης πρέπει να επαληθεύουν ότι ο παραγωγός ή ο εισαγωγέας είναι κάτοχος άδειας παραγωγής ή εισαγωγής. Όταν το φάρμακο αποκτάται μέσω μεσιτείας, (brokering) οι κάτοχοι άδειας χονδρικής πώλησης πρέπει να επαληθεύουν ότι ο εμπλεκόμενος φαρμακομεσίτης (broker) πληροί τις απαιτήσεις που περιλαμβάνονται στην παρούσα υπουργική απόφαση. 2. Μετά την έκδοση άδειας χονδρικής πώλησης φαρμάκων, ο Ε.Ο.Φ., ως αρμόδια αρχή για την τήρηση των καλών συνθηκών διακίνησης, διενεργεί επίσης, επιθεωρήσεις για την τήρηση των κατευθυντήριων γραμμών ορθής πρακτικής στη διανομή (GDP).»

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες γραμμές της 7ης Μαρτίου 2013 σχετικά με την ορθή πρακτική διανομής φαρμάκων για ανθρώπινη χρήση (2013/C 68/01):

«ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι παρούσες κατευθυντήριες γραμμές βασίζονται στο άρθρο 84 και στο άρθρο 85β παράγραφος 3 της οδηγίας 2001/83/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 6ης Νοεμβρίου 2001, περί κοινοτικού κώδικος για τα φάρμακα που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση (1) («Οδηγία 2001/83/ΕΚ»). Η χονδρική πώληση φαρμάκων αποτελεί σημαντική δραστηριότητα στην ολοκληρωμένη διαχείριση της αλυσίδας εφοδιασμού. Σήμερα, το δίκτυο διανομής φαρμάκων καθίσταται όλο και πιο πολύπλοκο και περιλαμβάνει πολλούς παράγοντες. Οι κατευθυντήριες γραμμές καθορίζουν κατάλληλα μέσα για την υποστήριξη των χονδρεμπόρων κατά τη άσκηση των δραστηριοτήτων τους και για την αποτροπή της εισόδου ψευδεπίγραφων φαρμάκων στη νόμιμη αλυσίδα εφοδιασμού. Η συμμόρφωση με αυτές τις κατευθυντήριες γραμμές θα εξασφαλίσει τον έλεγχο της αλυσίδας διανομής και κατά συνέπεια θα διατηρήσει την ποιότητα και την ακεραιότητα των φαρμάκων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 — ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

5.1. Βασική αρχή Όλες οι δραστηριότητες των χονδρεμπόρων θα πρέπει να εξασφαλίζουν ότι δεν χάνεται η ταυτότητα του φαρμάκου και ότι η χονδρική πώληση φαρμάκων πραγματοποιείται σύμφωνα με τις πληροφορίες στην εξωτερική συσκευασία. Ο χονδρέμπορος θα πρέπει να χρησιμοποιεί όλα τα διαθέσιμα μέσα για να ελαχιστοποιεί τον κίνδυνο από τα ψευδεπίγραφα φάρμακα που εισέρχονται στη νόμιμη αλυσίδα εφοδιασμού. Όλα τα φάρμακα που διανέμονται στην ΕΕ από ένα χονδρέμπορο πρέπει να καλύπτονται από άδεια κυκλοφορίας που χορηγείται από την ΕΕ ή ένα κράτος μέλος (2). Κάθε διανομέας, ο οποίος δεν είναι ο κάτοχος της άδειας κυκλοφορίας και ο οποίος εισάγει ένα φάρμακο από άλλο κράτος μέλος, πρέπει να κοινοποιεί στον κάτοχο της άδειας κυκλοφορίας και στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους στο οποίο θα εισαχθεί το φάρμακο την πρόθεσή του να εισαγάγει το εν λόγω φάρμακο (3). Όλες οι βασικές ενέργειες που περιγράφονται παραπάνω θα πρέπει να περιγράφονται πλήρως στο σύστημα ποιότητας σε κατάλληλα έγγραφα.

5.2. Επιλογή προμηθευτών

Οι χονδρέμποροι πρέπει να προμηθεύονται φάρμακα μόνο από πρόσωπα τα οποία κατέχουν τα ίδια άδεια χονδρικής πώλησης ή τα οποία κατέχουν άδεια παρασκευής που καλύπτει τα εν λόγω προϊόντα (Άρθρο 80 στοιχείο β) της οδηγίας 2001/83/ΕΚ.) Οι χονδρέμποροι που παραλαμβάνουν φάρμακα από τρίτες χώρες για σκοπούς εισαγωγής, π.χ. για τη διάθεσή τους στην ενωσιακή αγορά, πρέπει να είναι κάτοχοι άδειας παρασκευής. Σε περίπτωση προμήθειας των φαρμάκων από άλλον χονδρέμπορο, ο χονδρέμπορος που παραλαμβάνει τα φάρμακα πρέπει να επαληθεύσει αν ο προμηθευτής τηρεί τις αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την ορθή πρακτική χονδρικής πώλησης και αν κατέχει άδεια· αυτό μπορεί να ελεγχθεί, π.χ., μέσω της βάσης δεδομένων της ΕΕ. Στην περίπτωση προμήθειας του φαρμάκου μέσω πρακτόρευσης, ο χονδρέμπορος πρέπει να επαληθεύσει αν εμπορικός πράκτορας είναι καταχωρισμένος και πληροί τις απαιτήσεις του κεφαλαίου 10 (1). Πριν από κάθε προμήθεια φαρμάκων θα πρέπει να πραγματοποιείται κατάλληλη επιλογή και έγκριση προμηθευτών, η οποία πρέπει να ελέγχεται μέσω διαδικασίας και τα αποτελέσματα να τεκμηριώνονται και να επανελέγχονται τακτικά. Κατά τη σύναψη νέας σύμβασης με νέο προμηθευτή, ένας χονδρέμπορος θα πρέπει να πραγματοποιεί ελέγχους με τη δέουσα επιμέλεια («due diligence checks») προκειμένου να αξιολογήσει την καταλληλότητα, την ικανότητα και την αξιοπιστία του άλλου μέρους. Θα πρέπει να αποδοθεί προσοχή:

- i) στη φήμη ή την αξιοπιστία του προμηθευτή,
- ii) στις προσφορές φαρμάκων, τα οποία είναι πιθανόν να είναι ψευδεπίγραφα,
- iii) στις μεγάλες προσφορές φαρμάκων που γενικά είναι διαθέσιμα μόνο σε περιορισμένες ποσότητες, και
- iv) στις ασυνήθιστες τιμές.»

Επειδή στο άρθρο 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«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 του φόρου.»

Επειδή, κατόπιν των διαπιστώσεων των ελέγχων των υπηρεσιών της ΥΕΔΔΕ, όπου διαπιστώθηκε

η συναλλακτική ανυπαρξία/αδυναμία διενέργειας των συναλλαγών από τις εκδότριες εταιρείες «.....» με ΑΦΜ, «.....» με ΑΦΜ, «.....» με ΑΦΜ, και «.....» με ΑΦΜ, μεταφέρθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το βάρος απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι οι συναλλαγές πράγματι πραγματοποιήθηκαν, και στη συνέχεια, της καλής της πίστης κατά τον χρόνο των συναλλαγών. Δηλαδή η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να αποδείξει ότι, ακόμη και αν οι συναλλαγές (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκαν με το φερόμενο ως εκδότη τους, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τις επίμαχες συναλλαγές ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πραγματοποιήθηκαν, καθόσον κρίθηκαν εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ωστόσο η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλή της πίστη και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης των τιμολογίων αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, καθώς και του φόρου εισροών των τιμολογίων από τις φορολογητέες εκροές της.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που είχε προβάλει ενώπιον του ελέγχου με το με αριθμ. πρωτ./04-12-2024 υπόμνημά της στο με αριθμ./14-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου. Οι εν λόγω ισχυρισμοί λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, ο οποίος έχει πάρει ατιτιολογημένη θέση επί αυτών στη σελίδα 184 των σχετικών εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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 τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το από 27/03/2025 υπόμνημά της δεν είναι ικανά να μεταβάλουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς ο έλεγχος ουδέποτε αμφισβήτησε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, αλλά έκρινε ότι αυτές είναι εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι προσφεύγουσα λειτούργησε «κακόπιστα» με την αποδοχή των τιμολογίων αυτών, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την καλή της πίστη και να ανατρέπει τα πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1071/2015, για την έκπτωση των δαπανών που υπολογίστηκαν βάσει των επίμαχων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά ούτε αυτές που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1097/2016 για την έκπτωση του φόρου εισροών των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/12/2024 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 16/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /18-12-2024 και /18-12-2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2018.

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

- Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		624.902,28	1.103.879,72	1.103.879,72	478.977,44
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	225.534,43	86.630,97		138.90,43
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου		172.153,08	172.153,08	172.153,08	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			69.451,73	69.451,73	69.451,73
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			155.973,84	155.973,84	155.973,84
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		52.381,35			52.381,35

(ως η υπ' αριθμ. /18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

- Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	7.537.482,08	7.537.482,08	7.537.482,08	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	52.210.341,38	52.210.341,38	52.210.341,38	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	529.662,34	529.662,34	529.662,34	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	577.000,41	542.077,19	542.077,19	-34.923,22
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	47.338,07	12.414,85	12.414,85	-34.923,22
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				34.923,22
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ				17.461,61
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				52.384,83
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	47.338,07	47.338,07	47.338,07	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. /18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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