



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21.05.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1695

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
- δ. της με αριθμό 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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας και έδρα στο κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2019, ΦΠΑ 17.836,00 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 8.918,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 26.754,00 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος TAXIS η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 13.10.2010 με κύρια δραστηριότητα και τηρεί διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 3 παρ. 10 του ν. 4308/2014.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ι.1. Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος που αφορούσε στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων με εκδότη προμηθευτή της προσφεύγουσας στο φορολογικό έτος 2019.

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξαν τα κάτωθι περιγραφόμενα δελτία πληροφοριών/έγγραφα:

α) Το με αριθμό πρωτοκόλλου δελτίο πληροφοριών του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και

β) Το με αριθμό πρωτοκόλλου δελτίο πληροφοριών του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

Με τα ανωτέρω δελτία πληροφοριών ο Προϊστάμενος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης απέστειλε την από έκθεση μερικού ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2024, του ν. 4987/2022 και του ν. 5104/2024 για την εκδότρια επιχείρηση

Ι.2. Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση εξέδωσε προς την προσφεύγουσα πέντε (5) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 74.320,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 17.836,80 ευρώ και συνολικής αξίας 92.156,80 ευρώ.

Ι.3. Από το διενεργηθέντα από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έλεγχο φορολογικού έτους 2019 και με βάση το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα **ΦΠΑ 17.836,00** ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 8.918,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 26.754,00 ευρώ.

Το ανωτέρω ποσό προέκυψε λόγω της αφαίρεσης από το φόρο εισροών του ποσού των **26.754,00** ευρώ, το οποίο αφορά στον αναγραφόμενο ΦΠΑ στα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης

Το ποσό των **26.754,00** ευρώ αφορά στη λήψη και καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας κατά το φορολογικό έτος 2019 πέντε (5) τιμολογίων για την αγορά αγαθών,

εικονικών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας 74.320,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 17.836,80 ευρώ, χωρίς να συντρέχει η περίπτωση της καλής πίστης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000.

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 33 του ν. 5104/2024 με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019.

Η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα με τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές, διότι κρίθηκαν γενικόλογες, αόριστες και ανεπαρκώς τεκμηριωμένες.

Συνακόλουθα συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Η προαναφερόμενη πράξη εδράζεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019, όπως τούτο προέκυψε από την από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί στο σύνολό της η υπ' αριθ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος & 2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Ελλιπής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων – αυθαίρετη και αναιτιολόγητη μη αναγνώριση της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη και, σε κάθε περίπτωση, πλήρης απόδειξη της καλής πίστης της εταιρείας επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όταν το αντίτιμο αυτών έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος – παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέων στη φορολογία εισοδήματος και των εκπεστέων εισροών αυτών ως εκπεστέου από τον ΦΠΑ εκροών.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο & 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται 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.

4. 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών

που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 ως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο 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 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 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, 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) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, 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 και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

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.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο 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.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 ως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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».

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι την εικονικότητα οφείλει να την αποδεικνύει η φορολογική αρχή «....» ήτοι, το βάρος της αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής ή της πραγματοποίησής της συναλλαγής με άλλο πρόσωπο φέρει η φορολογική αρχή.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). 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 επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να 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, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 5056/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέδειξε πέραν πάσης αμφιβολίας ότι ο εκδότης των επίμαχων συναλλαγών (ως αναλύεται εκτενώς στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην ενότητα 7.4.2 (σελ. 55-66) δεν είχε την απαραίτητη επιχειρηματική δομή, το προσωπικό και τους πόρους για να εκπληρώσει την συναλλαγή.

Σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή περαιτέρω, 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 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, ΣτΕ 1351/2014 επταμ. ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ. ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)].

Τούτο δε 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, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι προκύπτει αβίαστα και αναμφισβήτητη η καλή πίστη της κατά τη διεξαγωγή των επίμαχων συναλλαγών, που δημιουργεί καθ' όλα νόμιμο έρεισμα απαλλαγής από την επιβολή παντός φόρου και προστίμου.

Επειδή, από τη συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκύπτει ότι η επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2019:

α) Λειτουργήσε ως **ενδιάμεσος κρίκος**, προκειμένου να 'φέρεται' ότι η ίδια πραγματοποίησε **ενδοκοινοτικές αποκτήσεις**, που στην **πραγματικότητα διενέργησαν τρίτοι και συγκεκριμένα οι πελάτες της**. (βλ. σελ. 55 της έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019).

β) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

γ) Υπέβαλε μέρος των δηλώσεων Φ.Π.Α., των ανακεφαλαιωτικών πινάκων και των δηλώσεων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

δ) Ανταποκρίθηκε μερικώς στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της, προσκομίζοντας μόνο μέρος των βιβλίων και κανένα στοιχείο.

ε) Υπέβαλε δηλώσεις και διαπιστώθηκε απόκλιση εκατομμυρίων μεταξύ των βάσει ελέγχου και διοικητικής συνδρομής ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της και των κατά πολύ μεγαλύτερων ποσών στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ.

στ) Υπέβαλε δηλώσεις και διαπιστώθηκαν μεγάλες αποκλίσεις με τις δηλώσεις αντισυμβαλλομένων και ΦΠΑ.

ζ) Κατ' ουσίαν στερείται έδρας και αποθηκευτικών εγκαταστάσεων.

η) Προέβη σε τραπεζικές καταθέσεις από τον έλεγχο των οποίων μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου διαπιστώθηκε μεθόδευση των καταθέσεων σε μια προσπάθεια να αποκτήσουν αληθοφάνεια οι εικονικές συναλλαγές.

θ) Δεν έχει καταχωρηθεί ως εργοδότης στον ΕΦΚΑ.

ι) Φέρεται να πραγματοποιήσει πωλήσεις κατά τους δύο πρώτους μήνες λειτουργίας της χωρίς να έχουν προηγηθεί οι αντίστοιχες αγορές.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή καταλόγισε ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι:
«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει 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 απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η από έκθεση μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. περιλαμβάνει τα πραγματικά περιστατικά της σχετικής υπόθεσης κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Συνεπώς ο δεύτερος και ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας και την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α 2019				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	30.733.415,81	30.733.415,81	30.733.415,81	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.351.232,78	25.276.912,78	25.276.912,78	74.320,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	5.253.500,50	5.253.500,50	5.253.500,50	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	5.255.447,94	5.237.611,94	5.237.611,94	17.836,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.947,44	1.947,44	1.947,44	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		17.836,00	17.836,00	17.836,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58Α Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		8.918,00	8.918,00	8.918,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		26.754,00	26.754,00	26.754,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.947,44	1.947,44	1.947,44	

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

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος διοικητικής υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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