



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/04/2023
Αριθμός απόφασης: 239

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με έδρα, κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.204.191,32 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 6.602.095,66 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **19.806.286,98 €**.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.924.045,20 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 2.962.022,60 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **8.846.035,10 €** και παράλληλα, μηδενίστηκε το ποσό προς επιστροφή των 40.032,70 €.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 24.150.375,89 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 12.075.187,95 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **36.225.563,84 €** και παράλληλα, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση των 903.329,19 €.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 15.794.546,57 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 7.897.273,29 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **23.691.819,86 €** και παράλληλα, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση των 692.594,72 €.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 11.776,72 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 5.888,37 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **17.665,09 €**.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος χαρτοσήμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 9.827,22 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 4.913,62 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **14.740,84 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις απόΕκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Ν.Τ.Χ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολήςόπως τροποποιήθηκε και ισχύει).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές, ανά φορολογικό έτος, ως κάτωθι:

Ανάλυση	2016	2017
Μη αναγνώριση δαπανών εικονικών φορολογικών στοιχείων	45.331.186,59	20.354.423,93
Λοιπές μη εκπιπτόμενες δαπάνες	200.507,62	73.318,13
Σύνολο	45.531.694,21	20.427.742,06

Τα ανωτέρω εικονικά τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα, καταχωρήθηκαν στα λογιστικά της αρχεία και συγκεκριμένα στους λογαριασμούς 20.01.00.0023 «Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού 23%» και 20.01.00.0024 «Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού 24%» και εκδόθηκαν από τους ακόλουθους προμηθευτές-εκδότες:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ-ΕΚΔΟΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑ ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	
		2016	2017
.....	6.557.156,80	0,00
.....	16.797.745,28	0,00
.....	7.268.690,65	0,00
.....	4.941.763,42	0,00
.....	3.274.682,46	0,00
.....	3.484.425,17	18.709.793,45
.....	2.937.771,21	0,00
.....	68.951,60	1.644.630,48
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		45.331.186,59	20.354.423,93

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα διαφορές στις φορολογητέες εκροές και εισροές, ανά φορολογική περίοδο, ως κάτωθι:

Ανάλυση	2016	2017
Εκροές		
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων	60.489.182,17	43.757.868,99
Πωλήσεις άρθ. 39Α Ν. 2859/2000 (υπολογισμός Φ.Π.Α. των εκδοθέντων εικονικών φορ. στοιχείων προς)	0,00	729.920,63
Λοιπές διαφορές	351.933,18	425.781,56
Σύνολα	60.841.115,35	44.913.571,18
Εισροές		
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	45.331.186,59	20.354.423,93
Λοιπές διαφορές	-337.738,50	-338.167,47
Σύνολα	44.993.448,09	20.016.256,46

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ., από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι στον λογαριασμό ΓΛ 53.98.99.003 παρακολουθούνται οι χρηματικές συναλλαγές της με τον νόμιμο εκπρόσωπό της-διαχειριστή, ήτοι χρηματικές δοσοληψίες από δάνεια και καταθέσεις χρημάτων. Ο λογαριασμός παρουσιάζει συνεχώς κίνηση

πιστωτική ή χρεωστική κατά τη διάρκεια των εξεταζόμενων φορολογικών περιόδων, ήτοι παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις. Ο έλεγχος έκρινε τον εν λόγω λογαριασμό ως δανειακό τρεχούμενο δοσοληπτικό και καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου υπολογισθέντα επί του μεγαλύτερου ανά φορολογικό έτος υπολοίπου με συντελεστή 2,4%. Οι αξίες που υπήχθησαν σε τέλη χαρτοσήμου ήταν οι κάτωθι:

- 2016: 490.696,63 €
- 2017: 409.467,70 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι **μοναδικό ισχυρισμό**:

Λανθασμένη νομική βάση της επιβληθείσας παράβασης-Έλλειψη αιτιολογίας-άρνηση της αποδιδόμενης παράβασης-εσφαλμένος, αυθαίρετος, αναπόδεικτος και αβάσιμος χαρακτηρισμός από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. συναλλαγών ως εικονικών-Νομική και ουσιαστική αβασιμότητα των διαπιστώσεων του ελέγχου διά των σχετικών εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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 σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...».

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, 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, 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 να 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).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, **σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).**

Επειδή βάσει ελέγχων που διενεργήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στις ανωτέρω αναφερθείσες προμηθεύτριες επιχειρήσεις της προσφεύγουσας και οι διαδικασίες των οποίων περιγράφονται ιδιαίτερα αναλυτικά και διεξοδικά στο Κεφάλαιο 12 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 55 έως 168), κρίθηκε ότι αυτές, αν και πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι περιγραφόμενες στα τιμολόγια συναλλαγές έχουν όντως πραγματοποιηθεί και ότι η ίδια σε κάθε περίπτωση προέβη σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες για την ταυτοποίηση των αντισυμβαλλομένων της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«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:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

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,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «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 με το άρθρο 32, παρ. 1 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 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 ότι:

«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)».

Επειδή με βάση την ανωτέρω ανάλυση της κείμενης νομοθεσίας, προκειμένου για την έκπτωση των ποσών που αναγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., **απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο λήπτης να τελούσε σε καλή πίστη**, γεγονός που δε δύναται να στοιχειοθετηθεί σε περίπτωση που ο εκδότης των στοιχείων είναι αποδεδειγμένα πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. «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 στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών μετά την απόδειξη της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών επιχειρήσεων, δεν προσκομίζει κανένα σχετικό υποστηρικτικό στοιχείο, αρκούμενη σε γενικόλογες επικλήσεις περί ανεπαρκείων των ελέγχων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και περί φορολογικά υπαρκτών αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μέρος μόνο των ζητηθέντων με τις σχετικές προσκλήσεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στοιχείων, όπως προκύπτει από τις σελ. 14-15 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή η κρίση του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, η οποία ερείδεται σε ενδελεχή και αναλυτικότερη αιτιολόγηση (Κεφάλαιο 12 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 55 έως 168)), κρίνεται με την παρούσα βάσιμη και αποδεκτή.

Επειδή παράλληλα, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η προσφεύγουσα δεν ήταν μόνο λήπτρια αλλά ταυτόχρονα και εκδύτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τις ίδιες οντότητες (βλ. ενδεικτικά):

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.
.....
.....
.....
.....
.....

Επειδή περαιτέρω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 135-137), από τον Σεπτέμβριο του έτους 2017 και έπειτα η προσφεύγουσα εξέδιδε προς την ατομική επιχείρηση τιμολόγια πώλησης, κάνοντας χρήση του άρθρου 39^α του Ν.2859/2000, το οποίο τέθηκε σε ισχύ από την 1/8/2017 βάσει του Ν.4484/2017 και το οποίο αφορά σε χονδρικές πωλήσεις **συσκευών κινητής τηλεφωνίας, τάμπλετ κλπ.**, με χρεωπίστωση του Φ.Π.Α. από τον αγοραστή. Λόγω της στοιχειοθετηθείσας εικονικότητας των συναλλαγών, ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα ως «προμηθεύτρια»-εκδότρια των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή τα δύο ανωτέρω γεγονότα, θα μπορούσαν να αποτελούν ένδειξη για συμμετοχή της προσφεύγουσας σε κύκλωμα απάτης με **αλυσίδα ανύπαρκτων συναλλαγών που έχουν ως αποτέλεσμα την μη καταβολή Φ.Π.Α. και την αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος.** Ενδεικτικά, η βάσει δηλώσεων εικόνα της προσφεύγουσας από πλευράς Φ.Π.Α. ήταν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 903.329,19 € στο 2016 και 692.594,72 € στο 2017.

Επειδή συμπερασματικά, η προσφεύγουσα, ως μη τελούσα σε καλή πίστη, δε δύναται να εκπέσει τα ποσά που περιλαμβάνονται στα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την επικύρωση των υπ' αριθμ.Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Α)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	13.204.191,32
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	6.602.095,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.806.286,98

Β)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	5.924.045,20
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	2.962.022,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.846.035,10
Υπόλοιπο για επιστροφή	0,00

Γ)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	24.150.375,89
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	12.075.187,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.225.563,84

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00
----------------------------	------

Δ) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	15.794.546,57
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	7.897.273,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.691.819,86
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

Ε)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρτοσήμου	11.776,72
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	5.888,37
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.665,09

ΣΤ)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρτοσήμου	9.827,22
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	4.913,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.740,84

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.