



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 896

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, με έδρα, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή της, στη, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον του, ΑΦΜ, κάτοικο, οδός αριθμός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/20	02/10/2020	08/10/2020	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	1.399,32 €

2		02/10/2020	08/10/2020	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	35.135,70 €
---	-------	------------	------------	-----	-------------------------	-------------

και των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	/20	02/10/2020	08/10/2020	Πρόστιμο άρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017	01/01/2014 - 31/12/2014	8.165,00 €
4	/20	02/10/2020	08/10/2020	Πρόστιμο άρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017	01/01/2015 - 31/12/2015	2.041,21 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 02.10.2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06.11.2020 και με αριθμό 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ι. ΦΠΑ

1) Με την υπ' αριθμ./...../2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 932,88 €, πλέον ποσού 466,44 € πρόστιμο του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσής της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2014-31.12.2014, ήτοι συνολικό ποσό 1.399,32 €.

2) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.752,69 €, πλέον ποσού 3.034,56 € πιστωτικό υπόλοιπο τρέχουσας φορολογικής περιόδου (01.01.2015-31.12.2015), ποσού 18.636,55 € πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου (01.01.2014-31.12.2014) και ποσού 11.711,90 € πρόστιμο του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεών της ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2015-30.11.2015 και 01.12.2015-31.12.2015, ήτοι συνολικό ποσό 35.135,70 €.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 02.10.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 71.000,00 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων δύο (2) ληφθέντων τιμολογίων· και

β) αφενός οι φορολογητέες εκροές της κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 με την προσθήκη ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 3.065,04 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής λόγω μη δήλωσής τους, αν και προέκυπταν από τα βιβλία της προσφεύγουσας, και αφετέρου οι φορολογητέες εισροές της κατά την ίδια περίοδο με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 17.749,06 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων δώδεκα (12) ληφθέντων τιμολογίων, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2014-31.12.2014	142.865,48 €	142.865,48 €	209.937,51 €	138.937,51 €
01.01.2015-31.12.2015	162.563,97 €	165.629,01 €	180.699,18 €	162.950,12 €

II. Πρόστιμα άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017

3) Με την υπ' αριθμ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας δύο (2) πρόστιμα, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, ύψους 4.013,50 € και 4.151,50 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 8.165,00 €, λόγω λήψης, εντός του 2014, και χρησιμοποίησης για σκοπούς διενέργειας έκπτωσης ΦΠΑ εισροών δύο (2) φορολογικών στοιχείων αξίας (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ)) για καθαρές αξίες 34.900,00 € και 36.100,00 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 71.000,00 €, και αναλογούνται ΦΠΑ 8.027,00 € και 8.303,00 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 16.330,00 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της οικείας συναλλαγής.

4) Με την υπ' αριθμ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας δώδεκα (12) πρόστιμα, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, ύψους 206,04 €, 219,42 €, 239,20 €, 184,69 €, 280,03 €, 258,75 €, 109,25 €, 271,56 €, 44,85 €, 57,27 €, 68,97 € και 101,20 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 2.041,21 €, λόγω λήψης, εντός του 2015, και χρησιμοποίησης για σκοπούς διενέργειας έκπτωσης ΦΠΑ εισροών δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων αξίας (τιμολογίων πώλησης αγαθών (ΤΠΑ), τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ)) για καθαρές αξίες 1.791,60 €, 1.908,00 €, 2.080,00 €, 1.606,00 €, 2.435,00 €, 2.250,00 €, 950,00 €, 2.361,36 €, 390,00 €, 498,00 €, 599,70 € και 880,00 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 17.749,66 €, και αναλογούνται ΦΠΑ

412,07 €, 438,84 €, 478,40 €, 369,38 €, 560,05 €, 517,50 €, 218,50 €, 543,11 €, 89,70 €, 114,54 €, 137,93 € και 202,40 € αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 4.082,42 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της εκάστοτε οικείας συναλλαγής.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής και την έντοκη επιστροφή του μέρους του συνολικού καταλογισθέντος ποσού που έχει τυχόν ήδη καταβάλει, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Εσφαλμένη η μη αποδοχή της έκπτωσης δαπανών.
- 2.) Πλημμελής τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σ' ό,τι αφορά στην ελεγχθείσα περίοδο **01.01.2015-31.12.2015** η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει** κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις προστεθείσες φορολογητέες εκροές συνολικού ύψους 3.065,04 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα **αποδέχεται**, καταρχήν, την προσθήκη του ως άνω ποσού στα συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 ως μη δηλωθισών, αν και προέκυπταν από τα βιβλία της.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014: *«Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις [...], οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) Κάθε μήνα και μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για πράξεις που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2015-31.12.2015: *«Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις [...], οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα [...], β) [...].»*

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν για τις περιόδους 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 αντίστοιχα), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που τηρούσαν Γ' κατηγορίας βιβλία (2014) ή χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (2015) ήταν η **τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα**.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014, την 30.11.2015 και την 31.12.2015: *«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014, την 30.11.2015 και την 31.12.2015: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], 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, γ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014, την 30.11.2015 και την 31.12.2015: «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014, την 30.11.2015 και την 31.12.2015: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους, ζ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014, την 30.11.2015 και την 31.12.2015: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή

άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./...../2020 και/...../2020 πράξεων επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «Για παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 [...] και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 [...], για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε [...], ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 30 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.12.2014-31.12.2014, 01.11.2015-30.11.2015 και 01.12.2015-31.12.2015: «Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015): «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 8 ν. 4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω δήλωσής της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2014-31.12.2014: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου [...], διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών [...], σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. [...], επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε [...], ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015: «Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013 (που προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 8 ν. 4337/2015), όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.12.2014-31.12.2014, 01.11.2015-30.11.2015 και 01.12.2015-31.12.2015: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων [...], με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) [...] επί της διαφοράς [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 145 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014, την 30.11.2015 και την 31.12.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω υπό κρίση δεκατέσσερα (14) τιμολόγια, αντίστοιχα) και ισχύει και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «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. [...]. 2. **Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο.** [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και **όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών**, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021): «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και **τα εκτιμά ελευθέρως**, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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 στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/ 1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/ 2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1143/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65 Α'28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1153/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1143/3.7.2015 εγκύκλιό μας σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται στη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (ΦΕΚ 65 Α'28.06.2015) τραπεζικής αργίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, ισχύουν και κατά το χρονικό διάστημα ισχύος κάθε μεταγενέστερης παράτασης της διάρκειας της αργίας αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2066/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «...Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. (65Α'28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που **εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας** (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015). Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας. Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 47: Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται

σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά σε αυτό το Κεφάλαιο. Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν. 4172/2013. [...]. 2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως, τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες από κάθε πηγή και αιτία θεωρούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη τους φορολογούνται με βάση τους συντελεστές του άρθρου 58 παρ. 1 και 2 ή 29 παρ. 1, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία. Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα που αναφέρονται στα λοιπά Κεφάλαια του Ν. 4172/2013 (Κεφάλαια Ε' και ΣΤ'), καθώς επίσης και οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω προσώπων, κ.λπ. Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσauszάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού). [...]. 3. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η γνησιότητα των συναλλαγών της, στις οποίες αφορούν τα κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια που έλαβε από το πρόσωπο με ΑΦΜ, αποδεικνύεται περίτρανα τόσο από το γεγονός ότι είναι σε θέση να επεξηγήσει επακριβώς τον τρόπο ενός εκάστου των τιμολογίων και πραγματοποίησης των οικείων συναλλαγών όσο και από τα προσκομιζόμενα έγγραφα και συγκεκριμένα την από 17.9.2019 τεχνική έκθεση πιστοποίησης κατασκευαστικών εργασιών του πιστοποιημένου εκτιμητή πολιτικού μηχανικού με ΑΦΜ, την υπ' αριθμ. πρωτ./2013 άδεια εκτέλεσης εργασιών της Διεύθυνσης Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου, του μητρώου παγίων της, τις φωτογραφίες των γραφείων της, όπου αποτυπώνονται τα αποπερατωμένα κατασκευαστικά έργα, και τον εν γένει εξοπλισμό τους, τα ιδιωτικά συμφωνητικά, τα τιμολόγια με νόμιμη διάτρηση, τα δελτία αποστολής, τις επιταγές, τις αποδείξεις τραπεζικών καταβολών, τις αποδείξεις είσπραξης μετρητών και λοιπά έγγραφα, επισημαίνει δε ότι πέραν της γνησιότητας των συναλλαγών η εκδότρια εταιρεία ήταν υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο, τυχόν δε έκνομη δραστηριότητα της εκδότριας ουδόλως επηρεάζει τη δική της καλή πίστη, δεδομένου ότι η ίδια ήλεγξε όλα όσα θα ήλεγχε ο μέσος φορολογούμενος και συγκεκριμένα ότι η αντισυμβαλλομένη της είχε νόμιμα συσταθεί, ήταν καταχωρημένη στο ΓΕΜΗ και διέθετε ΑΦΜ από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, ενώ τα υπό κρίση τιμολόγια είχαν νόμιμη

διάτρηση και το περιεχόμενό τους ανταποκρινόταν πλήρως σε όσα συμφωνήθηκαν με τα οικεία συμφωνητικά.

Επειδή, επί αμφισβήτησης φορολογικού στοιχείου ως εικονικού λόγω εικονικότητας της συναλλαγής, είναι δυσανάλογα επαχθές να απαιτηθεί η πλήρης απόδειξη εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης της εικονικότητας της συναλλαγής με άμεσες αποδείξεις, δηλαδή με αποδεικτικά μέσα που αποδεικνύουν από μόνα τους, με άμεσο τρόπο, τα κρίσιμα προς απόδειξη πραγματικά περιστατικά, χωρίς να απαιτείται η συναγωγή συμπερασμάτων μέσω λογικών διεργασιών και συλλογισμών. Σε τέτοιες περιπτώσεις αρκεί η συναγωγή του συμπεράσματος της εικονικότητας με έμμεσες αποδείξεις (πρβλ. ΣτΕ 884/2016 (7μ.), σκέψη 8 (ομόφωνα)). Υπό αυτό το πρίσμα, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση, βασιζόμενη στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών που αναφέρονται στην ως άνω από 14.10.2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής, που αφορά, μεταξύ άλλων, και στα δεκατέσσερα (14) υπό κρίση ληφθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια, και συνεκτιμώντας τα, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα περί εικονικότητας των οικείων υπό κρίση συναλλαγών και των εν λόγω σχετικών φορολογικών παραστατικών, ανταποκρίθηκε στο σχετικό βάρος απόδειξης που φέρει η ίδια, η δε σχετική αιτιολογία της, όπως αυτή αποτυπώνεται στην εν λόγω από 14.10.2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρατίθεται κατά τούτο με τρόπο εξειδικευμένο, με σαφήνεια και με πληρότητα. Από όλα δε τα συνεκτιμηθέντα πραγματικά περιστατικά **το πλέον κρίσιμο** είναι η μη απόδειξη με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) της εξόφλησης των υπό κρίση δεκατεσσάρων (14) παραστατικών, **παράλληλα με α)** σ' ό,τι μεν αφορά στα δύο (2) παραστατικά με ημερομηνία έκδοσης εντός του 2014, τη συναγόμενη από τη μη δήλωση στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ εξειδικευμένου σε τεχνικές/κατασκευαστικές εργασίες και ικανού σε αριθμό προσωπικού και τη μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών για το διάστημα Οκτώβριος 2014-Μάιος 2015 (δεδομένου ότι το οικείο συμφωνητικό ανάθεσης έργου υπογράφηκε στις 24.10.2014 και από τη συνδυαστική ανάγνωση (ερμηνεία) των άρθρων 2 και 5 αυτού προκύπτει σαφώς ότι ολόκληρο το έργο έπρεπε να παραδοθεί ολοκληρωμένο στην προσφεύγουσα, στο σύνολό του, το αργότερο μέχρι 15.12.2014) ανυπαρξία εξειδικευμένου σε τεχνικές/κατασκευαστικές εργασίες και ικανού σε αριθμό προσωπικού στο πρόσωπο της εκδότριας των εν λόγω παραστατικών και τη μη ανάθεση από την τελευταία των εργασιών αυτών σε υπεργολάβους με τις απαραίτητες γνώσεις/τεχνογνωσία, την απαραίτητη εμπειρία και τον απαιτούμενο αριθμό εμπλεκόμενων ανθρώπων, ενώ **β)** σ' ό,τι αφορά στα δώδεκα (12) παραστατικά με ημερομηνία έκδοσης εντός του 2015, τη μη τεκμηρίωση και τη δι' αυτής συναγόμενη ανυπαρξία, επίσης στο πρόσωπο της εκδότριας των εν λόγω παραστατικών, αγοράς των αγαθών που φέρεται, με τα εν λόγω παραστατικά, πως (μετα)πώλησε η εκδότρια στην προσφεύγουσα (οθόνες υπολογιστών, ερμάρια, συρταριέρες, γραφεία, καναπέδες, καθίσματα και καρέκλες εργασίας-επισκεπτών, σταθερές τηλεφωνικές συσκευές, κινητά τηλέφωνα). Αποδεικνύοντας κατά τα ανωτέρω η Φορολογική Διοίκηση την εικονικότητα των οικείων υπό κρίση συναλλαγών και των σχετικών φορολογικών παραστατικών, μεταφέρει το βάρος απόδειξης στην

προσφεύγουσα, η οποία πλέον φέρει το βάρος να ανταποδείξει ότι οι συναλλαγές αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν και ότι συνεπώς τα σχετικά παραστατικά δεν είναι εικονικά.

1. Ως προς τα κριθέντα ως εικονικά υπ' αριθμ./2014 και/2014 τιμολόγια

Επειδή, σ' ό,τι αφορά στην ανυπαρξία, στο πρόσωπο της εκδότριας των υπό κρίση παραστατικών, εξειδικευμένου σε τεχνικές/κατασκευαστικές εργασίες και ικανού σε αριθμό προσωπικού και στη μη ανάθεση των εργασιών αυτών σε υπεργολάβους με τις απαραίτητες γνώσεις/τεχνογνωσία, την απαραίτητη εμπειρία και των απαιτούμενου αριθμό εμπλεκόμενων ανθρώπων, η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει κανέναν ειδικό ισχυρισμό**. Σ' ό,τι αφορά στη μη απόδειξη με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) της εξόφλησης των εν λόγω δύο (2) παραστατικών, η προσφεύγουσα **ισχυρίζεται** ότι τα υπ' αριθμ./2014 και/2014 (καθαράς αξίας 42.927,00 € και 44.403,00 €, αντίστοιχα, ήτοι καθαράς αξίας συνολικά 87.330,00 €) τιμολόγια εξοφλήθηκαν κατά τις παρακάτω ημερομηνίες ως εξής:

α/α	Ημερομηνία	Τρόπος εξόφλησης	Ποσό
1	26.01.2015	Επιταγή (.....)	4.000,00 €
2	11.05.2015	Επιταγή (.....)	5.000,00 €
3	01.07.2015	Μετρητά	3.950,00 €
4	03.07.2015	Μετρητά	3.800,00 €
5	07.07.2015	Μετρητά	4.850,00 €
6	09.07.2015	Μετρητά	7.300,00 €
7	13.07.2015	Μετρητά	3.900,00 €
8	15.07.2015	Μετρητά	6.550,00 €
9	17.07.2015	Μετρητά	7.300,00 €
10	01.03.2016	Επιταγή (.....)	7.000,00 €
11	04.03.2016	Επιταγή (.....)	7.000,00 €
12	29.03.2016	Επιταγή (.....)	4.900,00 €
13	29.03.2016	Επιταγή (.....)	4.250,00 €
14	14.04.2016	Επιταγή (.....)	9.530,00 €
Σ Υ Ν Ο Λ Ο			79.330,00 €

α) **Αφενός** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των δύο (2) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων με ΑΦΜ συνολικό ποσό 41.680,00 € (4.000,00 € + 5.000,00 € + 7.000,00 € + 7.000,00 € + 4.900,00 € + 4.250,00 € + 9.530,00 €) με τις προπαρατεθείσες υπό α/α **1, 2, 10, 11, 12, 13** και **14** επτά (7) **επιταγές**, οι οποίες κατά τους ισχυρισμούς της εμφανίστηκαν προς πληρωμή στα αντίστοιχα πιστωτικά ιδρύματα και εξαργυρώθηκαν, προσκομίζει δε αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα με τις σχετικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε στα εν λόγω πιστωτικά ιδρύματα και, κατά περίπτωση, αποδείξεις είσπραξης που φέρονται να έχουν εκδοθεί από την ως άνω εκδότρια και φωτοαντίγραφα της πρώτης σελίδας των υπό κρίση επιταγών. **Πλην όμως** από τα προσκομιζόμενα αυτά αποδεικτικά μέσα, ακόμα και συνδυαστικά εκτιμώμενα κατά περίπτωση, σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τις ως άνω επιταγές όντως τις εξαργύρωσε η εκδότρια των δύο (2) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων και πάντως πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της, σε κάθε δε περίπτωση (δηλαδή σε περίπτωση που η εκδότρια τις οπισθογράφησε και τις παρέδωσε σε άλλο πρόσωπο, προμηθευτή ή έστω δανειστή της) πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας, ώστε να μπορεί να κριθεί ότι πράγματι η τελευταία υπέστη (προέβη σε) δαπάνη μέσω της μείωσης της περιουσίας της. Ειδικότερα, από τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των σχετικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η τελευταία στα ως άνω πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής δεν προκύπτει ποιο πρόσωπο προέβη στις σχετικές αναλήψεις ποσών (διά της εξαργύρωσης των ως άνω επιταγών), με αποτέλεσμα να καταλείπεται αμφιβολία ως προς το αν οι αναλήψεις/εξαργυρώσεις έγιναν όντως από πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της (π.χ. από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό προμηθευτή ή πάντως δανειστή της εκδότριας). Η αμφιβολία αυτή ενισχύεται περισσότερο από το γεγονός ότι για καμία από τις υπό κρίση επιταγές δεν προσκομίζεται φωτοαντίγραφο της δεύτερης σελίδας τους, όπου τίθενται οι υπογραφές των τυχόν οπισθογράφων κατά την παράδοσή τους, ώστε να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του τελευταίου οπισθογράφου και παραδόντος την εκάστοτε επιταγή προς πιστωτικό ίδρυμα προς εξαργύρωσή της, ή/και έγγραφο του οικείου πιστωτικού ιδρύματος (χορηγηθέν στα πλαίσια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου), από το οποίο να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που του παρέδωσε την εκάστοτε επιταγή προς εξαργύρωση, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί αν όντως οι επιταγές αυτές έχουν μεταβιβαστεί ή όχι και, σε καταφατική απάντηση, σε ποια τελικά πρόσωπα και από ποια τελικά πρόσωπα (ήτοι i) από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή προμηθευτή/δανειστή της ή μήπως ii) από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας ή ακόμα iii) από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας σε πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας) και τελικά αν όντως εξαργυρώθηκαν από πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας. Από δε τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης που φέρονται, κατά τους

ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, να έχουν εκδοθεί από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας δεν μπορεί βεβαίως σε καμία περίπτωση να αποδειχθεί η εξόφληση της συναλλαγής, στην οποία, επίσης κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αφορούν, ακόμα κι αν εκτιμηθούν συνδυαστικά με τα ως άνω προσκομιζόμενα αποδεικτικά μέσα (έγγραφα), αφού, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 169-171 ν. 2717/1999 (όπως όλες αυτές ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζομένων, αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα χωρίς θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων σε αυτά υπογραφών και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία και συνεπώς εκτιμώνται ελεύθερα σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη.

β) Αφετέρου η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των δύο (2) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων με ΑΦΜ συνολικό ποσό 37.650,00 € (3.950,00 € + 3.800,00 € + 4.850,00 € + 7.300,00 € + 3.900,00 € + 6.550,00 € + 7.300,00 €) με **μετρητά**. **Πλην όμως** δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι υπήρξε καταβολή των εν λόγω ποσών τοις μετρητοίς εντός της περιόδου της τραπεζικής αργίας (28.06.2015-19.07.2015), π.χ. συμφωνητικό μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας (με ΑΦΜ) των εν λόγω τιμολογίων περί αποδεκτής εξόφλησής τους μετά από τόσο μεγάλο διάστημα (περίπου επτά (7) μηνών) από την ημερομηνία έκδοσής τους (πολλώ μάλλον που από τη συνδυαστική ανάγνωση (ερμηνεία) των άρθρων 2 και 5 του από 24.10.2014 οικείου συμφωνητικού ανάθεσης έργου μεταξύ τους (φωτοαντίγραφο του οποίου προσκομίζει αποδεικτικώς η προσφεύγουσα) προκύπτει σαφώς ότι ολόκληρη η αμοιβή της εκδότριας θα έπρεπε να είχε καταβληθεί από την προσφεύγουσα, στο σύνολό της, το αργότερο μέχρι 15.12.2014) **και** εκτύπωση από το Λογαριασμό «Ταμείο» της, από την οποία να προκύπτει ότι ο εν λόγω Λογαριασμός είχε πριν τις ημερομηνίες των φερόμενων καταβολών των μετρητών υπόλοιπο αντίστοιχο με τα εκάστοτε καταβληθέντα μετρητά, μετά δε την εκάστοτε ημερομηνία υπόλοιπο μειωμένο κατά ποσό αντίστοιχο με τα εν λόγω μετρητά, ώστε να μπορεί, καταρχήν, να συναχθεί ότι υπήρχαν τα αντίστοιχα αυτά μετρητά στο ταμείο της και έγινε ανάληψή τους από το ταμείο της πριν την ημερομηνία της εκάστοτε φερόμενης καταβολής τους, ή διαζευκτικά αντίγραφο/-α της/των κίνησης/κινήσεων οποιουδήποτε/οποίωνδήποτε λογαριασμού/-ών που τυχόν τηρούσε σε οποιοδήποτε/οποιαδήποτε τραπεζικό/-ά ίδρυμα/ιδρύματα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, από το/τα οποίο/-α να προκύπτουν αναλήψεις τουλάχιστον αντίστοιχων με τα εκάστοτε φερόμενα ως καταβληθέντα μετρητά ποσών πριν την ημερομηνία της εκάστοτε φερόμενης καταβολής τους. Από δε τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης που φέρονται, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, να έχουν εκδοθεί από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας δεν μπορεί βεβαίως σε καμία περίπτωση να αποδειχθεί η εξόφληση της συναλλαγής, στην οποία, επίσης κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αφορούν, αφού, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 169-171 ν. 2717/1999 (όπως όλες αυτές ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζομένων, αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα χωρίς θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων σε αυτά υπογραφών και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία και συνεπώς εκτιμώνται ελεύθερα

σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη. Γ) Η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με την τυχόν εξόφληση του υπολειπόμενου ποσού των 8.000,00 € (87.330,00 € - 79.330,00 €), συνεπώς για το ποσό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει εξόφλησή του. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο του μέρους, να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

2. Ως προς τα κριθέντα ως εικονικά υπ' αριθμ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 και/2015 τιμολόγια

Επειδή, σ' ό,τι αφορά στην ανυπαρξία, στο πρόσωπο της εκδότριας των υπό κρίση παραστατικών, αγοράς των αγαθών που φέρεται πως μεταπώλησε στην προσφεύγουσα, η τελευταία **δεν προβάλλει κανέναν ειδικό ισχυρισμό**. Σ' ό,τι αφορά στη μη απόδειξη με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) της εξόφλησης των εν λόγω δώδεκα (12) παραστατικών, η προσφεύγουσα **ισχυρίζεται** ότι τα υπ' αριθμ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 και/2015 τιμολόγια εξοφλήθηκαν κατά τις παρακάτω ημερομηνίες ως εξής:

α/α	Τιμολόγιο	Καθαρή αξία	Ημερομηνία	Τρόπος εξόφλησης	Ποσό
1	/2015	1.791,60 €	21.12.2015	Μετρητά	2.203,67 €
2	/2015	1.908,00 €	29.12.2015	Επιταγή (.....)	13.380,80 €
3	/2015	2.080,00 €			
4	/2015	1.606,00 €			
5	/2015	2.435,00 €			
6	/2015	2.250,00 €			
7	/2015	599,70 €			
8	/2015	950,00 €	21.12.2015	Μετρητά	1.168,50 €
9	/2015	2.361,36 €	21.12.2015	Μετρητά	2.904,47 €
10	/2015	390,00 €	21.12.2015	Μετρητά	479,70 €
11	/2015	498,00 €	21.12.2015	Μετρητά	612,54 €
12	/2015	880,00 €	21.12.2015	Μετρητά	1.082,40 €
ΣΥΝΟΛΟ		17.749,66 €	ΣΥΝΟΛΟ		21.832,08 €

α) Αφενός η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των μισών (6) από τα ως άνω υπό κρίση δώδεκα (12) τιμολόγια με ΑΦΜ συνολικό ποσό 13.380,80 € με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. **επιταγή**, η οποία κατά τους ισχυρισμούς της εμφανίστηκε προς πληρωμή στην και εξαργυρώθηκε, προσκομίζει δε αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της πρώτης σελίδας της εν λόγω επιταγής. **Πλην όμως** από το προσκομιζόμενο αυτό αποδεικτικό μέσο σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι την ως άνω επιταγή όντως την εξαργύρωσε η εκδότρια των έξι (6) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων και πάντως πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της, σε κάθε δε περίπτωση (δηλαδή σε περίπτωση που η εκδότρια την οπισθογράφησε και την παρέδωσε σε άλλο πρόσωπο, προμηθευτή ή έστω δανειστή της) πρόσωπα που δεν ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας, ώστε να μπορεί να κριθεί ότι πράγματι η τελευταία υπέστη (προέβη σε) δαπάνη μέσω της μείωσης της περιουσίας της, πολλώ μάλλον που δεν προσκομίζεται παράλληλα και φωτοαντίγραφο με τη σχετική κίνηση του οικείου λογαριασμού που τηρούσε στην, αν βεβαίως από αυτό προέκυπτε ότι όντως υπήρξε ανάληψη του σχετικού ποσού από τον εν λόγω λογαριασμό και κυρίως ποιο πρόσωπο προέβη στη σχετική ανάληψη (διά της εξαργύρωσης της ως άνω επιταγής), με αποτέλεσμα να καταλείπεται αμφιβολία ως προς το αν η τυχόν ανάληψη/εξαργύρωση έγινε όντως από πρόσωπο που δεν ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της (π.χ. από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό προμηθευτή ή πάντως δανειστή της εκδότριας). Η αμφιβολία αυτή ενισχύεται περισσότερο από το γεγονός ότι δεν προσκομίζεται για την υπό κρίση επιταγή φωτοαντίγραφο της δεύτερης σελίδας της, όπου τίθενται οι υπογραφές των τυχόν οπισθογράφων κατά την παράδοσή της, ώστε να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του τελευταίου οπισθογράφου και παραδόντος αυτήν προς πιστωτικό ίδρυμα προς εξαργύρωσή της, ή/και έγγραφο του οικείου πιστωτικού ιδρύματος (χορηγηθέν στα πλαίσια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου), από το οποίο να προκύπτουν τα ακριβή στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που του παρέδωσε την επιταγή προς εξαργύρωση, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί αν όντως η επιταγή αυτή έχει μεταβιβαστεί ή όχι και, σε καταφατική απάντηση, σε ποιο τελικά πρόσωπο και από ποιο τελικά πρόσωπο (ήτοι i) από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας ή προμηθευτή/δανειστή της ή μη-πως ii) από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας σε πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας ή ακόμα iii) από πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας σε πρόσωπο που ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας) και τελικά αν όντως εξαργυρώθηκε από πρόσωπο που δεν ενεργούσε στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της προσφεύγουσας. **β) Αφετέρου** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατέβαλε στην εκδότρια των άλλων μισών (6) από τα ως άνω υπό κρίση δώδεκα (12) τιμολόγια με (ίδιο) ΑΦΜ συνολικό ποσό 8.451,28 € (2.203,67 € + 1.168,50 € + 2.904,47 € + 479,70 € + 612,54 € + 1.082,40 €) με **μετρητά**. **Πλην όμως** δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι υπήρξε

καταβολή των εν λόγω ποσών τοις μετρητοίς κατά τη φερόμενη ως ημερομηνία καταβολής τους (21.12.2015), π.χ. εκτύπωση από το Λογαριασμό «Ταμείο» της, από την οποία να προκύπτει ότι ο εν λόγω Λογαριασμός είχε πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής των μετρητών υπόλοιπο αντίστοιχο με τα καταβληθέντα μετρητά, μετά δε την ημερομηνία υπόλοιπο μειωμένο κατά ποσό αντίστοιχο με τα εν λόγω μετρητά, ώστε να μπορεί, καταρχήν, να συναχθεί ότι υπήρχαν τα αντίστοιχα αυτά μετρητά στο ταμείο της και έγινε ανάληψή τους από το ταμείο της πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής τους, ή διαζευκτικά αντίγραφο/-α της/των κίνησης/κινήσεων οποιουδήποτε/οποίωνδήποτε λογαριασμού/-ών που τυχόν τηρούσε σε οποιοδήποτε/οποιαδήποτε τραπεζικό/-ά ίδρυμα/ιδρύματα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, από το/τα οποίο/-α να προκύπτουν αναλήψεις τουλάχιστον αντίστοιχων με τα φερόμενα ως καταβληθέντα μετρητά ποσών πριν την ημερομηνία της φερόμενης καταβολής τους. Από δε τα ως άνω διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1143/2015 και ΠΟΛ.1153/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών και την υπ' αριθμ. Ε.2066/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ προκύπτει σαφώς ότι τα περί έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των εξοφληθεισών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δαπανών κατά παρέκκλιση της διάταξης του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/ 2013, εφόσον η εξόφληση έγινε στη διάρκεια της τραπεζικής αργίας το καλοκαίρι του 2015 (28.06.2015-19.07.2015), ισχύουν μόνο για παραστατικά που είχαν εκδοθεί πριν την περίοδο αυτή ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκειά της, όχι δε και για παραστατικά που εκδόθηκαν μετά από την περίοδο αυτή (όπως εν προκειμένω) -όπως αβασίμως (νόμω αβάσιμα) υπονοεί η προσφεύγουσα, ισχυριζόμενη ότι οι εξοφλήσεις των ως άνω έξι (6) υπό κρίση τιμολογίων με μετρητά έγινε λόγω των capital controls-, έστω κι αν συγκεκριμένοι περιορισμοί στην κίνηση κεφαλαίων ("capital controls") ίσχυαν (και) μετά την περίοδο της τραπεζικής αργίας. Εξάλλου, από τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης που φέρονται, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, να έχουν εκδοθεί από πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκδότριας δεν μπορεί βεβαίως σε καμία περίπτωση να αποδειχθεί η εξόφληση των συναλλαγών, στις οποίες, επίσης κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αφορούν, αφού, υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 169-171 ν. 2717/1999 (όπως όλες αυτές ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζομένων, αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα χωρίς θεώρηση του γνησίου των τεθειμένων σε αυτά υπογραφών και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία και συνεπώς εκτιμώνται ελεύθερα σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο του μέρους, να απορριφθεί, κατά περίπτωση, ως νόμω και ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα, μη προσκομίζοντας επαρκή αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση κριθέντα ως εικονικά, δεκατέσσερα (14) συνολικά, τιμολόγια -

πράγμα το οποίο μπορούσε να το κάνει, αφού αυτή έχει πλήρη και σαφή εικόνα του ιστορικού και των λεπτομερειών της υπόθεσης ως αφορώντων (του ιστορικού και των λεπτομερειών) την ίδια, και ευλόγως κατά νόμον απαιτείτο να το κάνει, χωρίς κάτι τέτοιο να αποτελεί δυσανάλογα επαχθή απαίτηση σε βάρος της στα πλαίσια της κατανομής του βάρους απόδειξης (υπό το πρίσμα της στάθμισης αφενός του δικαιώματός της για μη αυτοενοχοποίησή της και αφετέρου της υποχρέωσής της για συνεργασία της με τη Φορολογική Διοίκηση ενόψει του υπέρτερου σκοπού δημοσίου συμφέροντος της αποτελεσματικής καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, πρβλ. ΣΤΕ 884/2016 (7μ.), σκέψεις 7 και 8 (ομόφωνα))-, δεν ανταποκρίθηκε στο δικό της βάρος να ανταποδείξει τη μη εικονικότητα, άλλως την πραγματοποίηση, των υπό κρίση συναλλαγών. Στο πλαίσιο αυτό, α) το υπ' αριθμ. πρωτ./2013 έγγραφο δεν αποτελεί άδεια εκτέλεσης εργασιών, όπως αβασίμως (ανακριβώς) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά δήλωση-ενημέρωση της αρμόδιας Υπηρεσίας Δόμησης (σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 3 ν. 4067/2012) περί εκτέλεσης συγκεκριμένων εργασιών στα γραφεία της έδρας της, β) οι φωτογραφίες των γραφείων της αποτελούν ιδιωτικά έγγραφα και εκτιμώνται όπως κάθε ιδιωτικό έγγραφο, ήτοι ελεύθερα, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη, κατά τούτο δε δεν μπορούν -όπως είναι ευνόητο-, ούτε και συνδυαστικά με τα υπόλοιπα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα εκτιμώμενες, να ανατρέψουν το ως άνω συμπέρασμα περί μη πραγματοποίησης των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια, και τη συνακόλουθη αξιολόγηση των εν λόγω τιμολογίων ως εικονικών, πολλώ μάλλον αφού είναι αδύνατο να συσχετιστούν με βεβαιότητα με τα γραφεία της προσφεύγουσας στην έδρα της, ενώ δεν προκύπτει και ο χρόνος λήψης των φωτογραφιών, και γ) η από 17.9.2019 τεχνική έκθεση πιστοποίησης κατασκευαστικών εργασιών του πολιτικού μηχανικού με ΑΦΜ (φωτοαντίγραφο της οποίας προσκομίζεται αποδεικτικώς από την προσφεύγουσα), ανεξαρτήτως του ότι αποτελεί ιδιωτικό έγγραφο χωρίς θεώρηση του γνησίου της τεθειμένης σε αυτό υπογραφής και ως εκ τούτου χωρίς βέβαιη χρονολογία, εκτιμάται όπως κάθε ιδιωτικό έγγραφο, ήτοι ελεύθερα, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (08.03.2021)), αναλογικώς εφαρμοζόμενη, κατά τούτο δε δεν μπορεί, ούτε και συνδυαστικά με τα υπόλοιπα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς έγγραφα εκτιμώμενη (ιδιωτικά συμφωνητικά, δελτία αποστολής, πρώτη σελίδα επιταγών, αποδείξεις είσπραξης, φωτογραφίες), να ανατρέψει το ως άνω συμπέρασμα περί μη πραγματοποίησης των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια, και τη συνακόλουθη αξιολόγηση των εν λόγω τιμολογίων ως εικονικών, αφού παραμένουν αναπόδεδικτα τα δύο κρίσιμα και ουσιώδη πραγματικά περιστατικά, ήτοι η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων και τα πρόσωπα (ως εξειδικευμένο προσωπικό και ως πλήθος) που χρησιμοποιήθηκαν για τη φερόμενη πραγματοποίηση των υπό κρίση τεχνικών/κατασκευαστικών εργασιών. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί, κατά περίπτωση, ως νόμω και ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, ειδικά σ' ό,τι αφορά στα κριθέντα ως εικονικά δώδεκα (12) παραστατικά που εκδόθηκαν εντός του 2015, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητάς τους πρέπει σε κάθε περίπτωση να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί, αφού η προσφεύγουσα έχει λάβει, κατά τους ισχυρισμούς της, επιχορηγήσεις για τις δαπάνες που αφορούν σ' αυτά (και συγκεκριμένα από το ΕΣΠΑ, μέσω της Ελληνικής Αναπτυξιακής Εταιρείας (ΕΛΑΝΕΤ) του Ενδιάμεσου Φορέα Επιχειρησιακού Προγράμματος «Ανταγωνιστικότητα και Επιχειρηματικότητα» (ΕΦΕΠΑΕ)), είναι αυτονόητο ότι δεν είναι ούτως ή άλλως (δηλαδή ακόμα κι αν υποθετικά κρίνονταν ως πραγματικές οι οικείες συναλλαγές) επιτρεπτή η έκπτωση του σχετικού ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της του οικείου ημερολογιακού μήνα, αφού δεδομένων των ληφθεισών επιχορηγήσεων -και δεδομένου ότι δεν προσκομίζει αποδεικτικώς στοιχεία (έγγραφα), από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η τυχόν καταβολή εκ μέρους της ποσοστού επί των εν λόγω συνολικών δαπανών και άρα ότι οι ληφθείσες επιχορηγήσεις αφορούσαν στο υπολειπόμενο ποσοστό- δεν έχει πράγματι καταβάλει το σχετικό ΦΠΑ εισροών, με την έννοια της μείωσης της περιουσίας της (πρβλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1059/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών επί του άρθρου 47 παρ. 2 ν. 4172/2013). Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, ειδικά σ' ό,τι αφορά στα κριθέντα ως εικονικά δώδεκα (12) παραστατικά που εκδόθηκαν εντός του 2015, να απορριφθεί σε κάθε περίπτωση ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, εξάλλου, από τη στιγμή που οι ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας βασίζονται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΠΑ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τις σχετικές συναλλαγές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/ 2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση του ειδικότερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι σε κάθε περίπτωση η ίδια τελούσε σε καλή πίστη και ως εκ τούτου δεν μπορεί να φέρει καμιά ευθύνη για την τυχόν έκνομη δραστηριότητα της εκδότριας των υπό κρίση κριθέντων ως εικονικών παραστατικών, συγκεκριμένα δε ότι αφενός, προτού ξεκινήσει να συναλλάσσεται με την εκδότρια, φρόντισε να ελέγξει ότι η τελευταία ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, αφετέρου οι υπό κρίση συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τα συμφωνηθέντα, η ίδια δε παρέλαβε τα οικεία παραστατικά, τα οποία έφεραν εξωτερικά όλα τα νόμιμα χαρακτηριστικά, ήτοι τη σφραγίδα της εκδότριας με τα ορθά στοιχεία, ακριβή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών και κυρίως νόμιμη θεώρηση (διάτρηση).

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων

(08.10.2020): «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου**, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να **διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να **διατυπώσει τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης), «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ ΣΤΕ 4505/1995).**»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι σε κάθε περίπτωση ο καταλογισμός σε βάρος της ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ λόγω μη έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της των κριθεισών ως εικονικών δαπανών της επί τη βάσει έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ, ήτοι από έτερη Υπηρεσία, χωρίς να διενεργηθεί έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, συνιστά παραβίαση του δικαιώματός της σε προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί εν προκειμένω ο Προϊστάμενος της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου του περί των ως άνω κριθέντων ως εικονικών παραστατικών που έλαβε από το πρόσωπο με ΑΦΜ με το υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επί του οποίου η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 υπόμνημά της, ασκώντας το κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020)) δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση, στη συνέχεια δε, αφού έλαβε υπόψη του το εν λόγω υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε και της κοινοποίησε την από 14.10.2019 έκθεση ελέγχου του, την οποία παράλληλα διαβίβασε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ. δελτίο πληροφοριών του στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Η Προϊσταμένη της τελευταίας εξέδωσε την υπ' αριθμ./2019 εντολή της περί ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, στην οποία και κοινοποίησε μετά το πέρας του ελέγχου, στις 02.09.2020, το υπ' αριθμ./...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου, επ' αυτού δε η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 υπόμνημά της, ασκώντας το κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (08.10.2020)) δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση. Στη συνέχεια, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, αφού έλαβε υπόψη το εν λόγω υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε και της κοινοποίησε, μαζί με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της, τις συμπροσβαλλόμενες με αυτές (αντίστοιχα), ως συνιστώσες την αιτιολογία τους (αντίστοιχα), από 02.10.2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της, όπως προκύπτει δε σαφώς από τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα από τις σελ. 1, 6 και 19 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ και τις σελ. 2 και 4 της έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017 αυτής, έλαβε υπόψη της, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της ως άνω από 14.10.2019 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό της νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την από 14.10.2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως εικονικών παραστατικών πέραν του ήδη διενεργηθέντος συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Αττικής (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)). Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 06.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....»,

ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	/20	02/10/2020	08/10/2020	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014
2		02/10/2020	08/10/2020	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015

και των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3	/20	02/10/2020	08/10/2020	Πρόστιμο άρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017	01/01/2014 - 31/12/2014
4	/20	02/10/2020	08/10/2020	Πρόστιμο άρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017	01/01/2015 - 31/12/2015

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

A. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014

Διαφορά κύριου φόρου	932,88 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2015-30.11.2015 και 01.12.2015-31.12.2015	466,44 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.399,32 €</u>

Φορολογική περίοδος 01.01.2015-31.12.2015

Διαφορά κύριου φόρου	1.752,69 €
ΠΛΕΟΝ πιστωτικού υπολοίπου τρέχουσας φορολογικής περιόδου (01.01.2015-31.12.2015)	3.034,56 €
ΠΛΕΟΝ πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου (01.01.2014-31.12.2014)	18.636,55 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2015-30.11.2015 και 01.12.2015-31.12.2015	11.711,90 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>35.135,70 €</u>

B. Πρόστιμα άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017

Φορολογική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014: Πρόστιμα συνολικού ύψους 8.165,00 €.

Φορολογική περίοδος 01.01.2015-31.12.2015: Πρόστιμα συνολικού ύψους 2.041,21 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του 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.