



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 77

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής, κατοίκουκαι με δηλωθείσα έδρα της επιχείρησής της, κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 25.382,40 €, πλέον 12.691,20 € προστίμου άρθρου 58Α Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 38.073,60 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.05.2017-31.12.2017 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **105.960,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά δεκαοκτώ (18) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 25.382,40 €), ως ακολούθως

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.05.2017-31.12.2017	107.985,80 €	2.025,80 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μόνο από τη διαπίστωση ότι όλες οι συναλλαγές της εκδότριας των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων είναι εικονικές, και κατ' επέκταση και όλα τα σχετικά τιμολόγια, δεν τεκμηριώνεται η εικονικότητα και των υπό κρίση συναλλαγών, η οποία άλλωστε δεν έχει αποδειχθεί καθόλου. Αντίθετα, όλες οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές. Όλα τα σχετικά τιμολόγια έχουν πληρωθεί κανονικά από μέρους της.

- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ή και αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας. Δεν κλήθηκε σε εξηγήσεις ή και απλή αναφορά απόψεων κατά τον έλεγχο της εκδότριας των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων, όπως αντίθετα συνέβη με άλλα πρόσωπα.
- 3) Δεν μπορούσε να γνωρίζει αν η εκδότρια των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων είναι εικονική από τη στιγμή που αυτή είχε όλα τα τυπικά γνωρίσματα του εταιρικού τύπου (δημοσίευση ίδρυσης και κεφαλαίου στο Δελτίο Ανωνύμων Εταιρειών (ΑΕ) και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και στο ΦΕΚ, ΑΦΜ κ.λπ.). Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση η ίδια ήταν καλόπιστη.

Ως προς τους πρώτο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν 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) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «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) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «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 ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «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) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (.....): «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, 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 διαλαμβανόμενων** 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] **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 ελλείψει 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 (παραβάση 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 ανπιστροφή 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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια των ως άνω υπό κρίση φορολογικών παραστατικών (υπ' αριθμ.), είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 4-6 της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», κατά την

ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση δε στεγαζόταν και δε στεγάστηκε ποτέ στη δηλωθείσα από τον έδρα της επί της οδού Εξάλλου, δε δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε κάποια άλλη επαγγελματική εγκατάσταση από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Από αυτά συνάγεται ότι δεν είχε ποτέ πραγματική έδρα λειτουργίας και επομένως δεν άσκησε δραστηριότητα από τη δηλωθείσα έδρα της.

Παράλληλα, δε δήλωσε άλλη διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.

β) Από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε να απασχόλησε η εκδότρια εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου 01.05.2017-31.12.2017 εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Δεν απογράφηκε ποτέ στον ΕΦΚΑ ούτε υπέβαλε ποτέ δηλώσεις ΦΜΥ. Στο συμπέρασμα αυτό συνηγόρησε και το γεγονός ότι ο ΕΦΚΑ Περιστερίου με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφό του ενημέρωσε ότι η επιχείρηση δεν είχε κάνει απογραφή στο υποκατάστημά του και δεν είχε απασχολήσει προσωπικό.

γ) Η εκδότρια δεν κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της, τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Δ.Τ.Ε. Περιφερειακής Ενότητας της χώρας.

δ) Στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά αναγραφόταν ως όχημα μεταφοράς συγκεκριμένο (με αριθμό κυκλοφορίας) ΙΧΕ ιδιοκτησίας τρίτου φυσικού προσώπου με ΑΦΜ Το πρόσωπο αυτό με υπεύθυνη δήλωσή του προς την ΥΕΔΔΕ Αττικής (υπ' αριθμ. πρωτ.) δήλωσε ότι δε γνώριζε την εκδότρια.

ε) Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών της εκδότριας προέκυπτε πως είχε έξοδα (αγορές-δαπάνες) συνολικής καθαρής αξίας 16.763,18 € στα έτη 2014-2017, αλλά πωλήσεις (εκδοθέντα παραστατικά) συνολικής καθαρής αξίας 6.739.880,35 €, ενώ από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων της προέκυπτε πως είχε έξοδα (αγορές-δαπάνες) συνολικής καθαρής αξίας 17.285,18 € στα έτη 2014-2017, αλλά πωλήσεις (εκδοθέντα παραστατικά) συνολικής καθαρής αξίας 4.687.180,35 €, ενώ δε φαινόταν να έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις) ή συναλλαγές με τρίτες χώρες (εισαγωγές).

στ) Παρά τα ως άνω δεδομένα από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών της ίδιας και των αντισυμβαλλομένων της, η εκδότρια (i) από ενάρξεώς της μέχρι τις δεν είχε υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και (ii) από ενάρξεώς της μέχρι το είχε υποβάλει τριάντα μία (31) μηδενικές μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ενώ για ενενήντα μία (91) περιόδους (μήνες) δεν είχε υποβάλει καμία περιοδική δήλωση ΦΠΑ.

ζ) Η εκδότρια δεν τηρούσε λογαριασμό/-ούς σε κανένα τραπεζικό ίδρυμα, όπως προέκυψε από τις απαντήσεις των τραπεζών στο σχετικό αίτημα του υπό κρίση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (κωδικός αιτήματος).

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση δεκαοκτώ (18) παραστατικά προς την προσφεύγουσα, από τα αναφερόμενα στη σελ. 15 της ως άνω από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάσει των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας):

α) Η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση.

β) Δεν τεκμηριώθηκε η παράδοση του έντυπου υλικού από την εταιρεία με ΑΦΜ στα αμαξοστάσια ή στους τερματικούς σταθμούς του μετρό προς αφισκοκόλληση από την προσφεύγουσα.

γ) Το αναγραφόμενο στα παραστατικά ως όχημα μεταφοράς ΙΧΕ (με αριθμό κυκλοφορίας) ανήκε, ήδη από τα μέσα του 2008, σε τρίτο φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ το οποίο με υπεύθυνη δήλωσή του προς την ΥΕΔΔΕ Αττικής (υπ' αριθμ. πρωτ.) δήλωσε ότι το όχημα χρησιμοποιείται μόνο από τον ίδιο και τη σύζυγό του και δεν παραχωρήθηκε ποτέ για καμία άλλη χρήση, καθώς και ότι δε γνωρίζει ούτε τον προηγούμενο ιδιοκτήτη του με ΑΦΜ ούτε την εκδότρια των παραστατικών ούτε τον αδελφό και συνεργάτη της προσφεύγουσας.

δ) Αναφορικά με την εξόφληση των ως άνω υπό κρίση παραστατικών:

(i) από τις επικαλούμενες δεκαεπτά (17) επιταγές εκδόσεως της προσφεύγουσας συνολικής αξίας 85.090,00 € δύο (2) επιταγές συνολικής αξίας 10.000,00 € δεν εντοπίστηκαν καν από τα πιστωτικά ιδρύματα, ενώ οι υπόλοιπες δεκαπέντε (15) συνολικής αξίας 75.090,00 € δεν τεκμηριώθηκε ούτε ότι εισπράχθηκαν από το νόμιμο εκπρόσωπο-διαχειριστή της εκδότριας με ΑΦΜ ή από άλλο πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από αυτήν προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεδεμένο με αυτήν με οποιαδήποτε (έννομη) σχέση ούτε ότι μεταβιβάστηκαν απευθείας σε προμηθευτή της, αλλά φέρονται οι μεν δώδεκα (12) εξ αυτών συνολικής αξίας 60.090,00 € ως εισπραχθείσες από τρίτα πρόσωπα μη συνδεδεμένα με αυτήν με οποιαδήποτε επαγγελματική/επιχειρηματική/συναλλακτική σχέση, οι δε υπόλοιπες τρεις (3) συνολικής αξίας 15.000,00 € ως οπισθογραφηθείσες μεν υπό τα στοιχεία (σφραγίδα) της εκδότριας, χωρίς ωστόσο η τεθείσα υπογραφή να είναι του νομίμου εκπροσώπου-διαχειριστή της με ΑΦΜ, αλλά άλλου, τρίτου προσώπου μη εξουσιοδοτημένου προς το σκοπό αυτό από την εκδότρια, και τελικά ως εισπραχθείσες από τρίτα φυσικά πρόσωπα και κατατεθείσες σε ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς τους (βλ. σχετικά σελ. 10-13 (κυρίως δε σελ. 11 και 13) της ως άνω από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής).

(ii) οι επικαλούμενες τρεις (3) επιταγές εκδόσεως της προαναφερθείσας εταιρείας με ΑΦΜ συνολικής αξίας 39.000,00 € δεν προκύπτει ότι εισπράχθηκαν από το νόμιμο εκπρόσωπο-διαχειριστή της εκδότριας με ΑΦΜ ή από άλλο πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από αυτήν προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεδεμένο με αυτήν με οποιαδήποτε (έννομη) σχέση ούτε ότι μεταβιβάστηκαν απευθείας σε προμηθευτή της.

Επειδή, με τον μεν πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι μόνο από τη διαπίστωση ότι όλες οι συναλλαγές της εκδότριας των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων είναι εικονικές, και κατ' επέκταση και όλα τα σχετικά τιμολόγια, δεν τεκμηριώνεται η εικονικότητα και των υπό κρίση συναλλαγών, η οποία άλλωστε δεν έχει αποδειχθεί καθόλου, ενώ αντίθετα όλες οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές και όλα τα σχετικά τιμολόγια έχουν πληρωθεί κανονικά από μέρους της, ενώ με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν μπορούσε να γνωρίζει αν η εκδότρια των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων είναι εικονική από τη στιγμή που αυτή είχε όλα τα τυπικά γνωρίσματα του εταιρικού τύπου (δημοσίευση ίδρυσης και κεφαλαίου στο Δελτίο ΑΕ και ΕΠΕ και στο ΦΕΚ, ΑΦΜ κ.λπ.), συνεπώς σε κάθε περίπτωση η ίδια ήταν καλόπιστη.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συγκεκριμένα από τις σελ. 40-41 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση δεκαοκτώ (18) που έλαβε και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της (κυρίως σχεδόν ανύπαρκτες αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της, μη απασχόληση προσωπικού κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο (01.05.2017-31.12.2017) και ανυπαρξία υλικοτεχνικής υποδομής και γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων) ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό του νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου 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)), παρόλ' αυτά προέβη και ο ίδιος σε συγκεκριμένες ενέργειες, σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου του και συγκεκριμένα στις σελ. 31-33 και 33-34 αυτής.

Β) **Μόνη η επίκληση** από την προσφεύγουσα α) της συνεργασίας του με την εκδότρια επιχείρηση σε συνεχή βάση καθ' όλο το έτος 2017, β) του ότι όλες τις προαναφερθείσες επιταγές τις παρέδωσε σε πρόσωπο που, κατά τους ισχυρισμούς της, κατείχε την εκδότρια, γ) του ότι όλα τα σχετικά τιμολόγια έχουν πληρωθεί κανονικά από μέρους της και δ) του ότι η ίδια ακολούθησε κατά γράμμα αυτά που ο νόμος ορίζει, για να θεωρούνται πραγματικές οι οικείες συναλλαγές (δήλωση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, λογιστική καταχώρηση των ως άνω υπό κρίση παραστατικών, αποπληρωμή μέσω τραπεζικών λογαριασμών), **και μόνη η προσκόμιση** φωτοαντιγράφων (i) των ως άνω υπό κρίση δεκαοκτώ

(18) φορολογικών παραστατικών, (ii) των προαναφερθεισών επιταγών, με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα εν λόγω παραστατικά, (iii) των πινακιδίων παράδοσης των εν λόγω επιταγών, (iv) των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε η ίδια εντός του 2017 για παρασχεθείσες υπηρεσίες από την ίδια προς τρίτους, (v) του από, κατατεθειμένου στο Σ.Ε.Π.Ε / Τμήμα Κοινωνικής Επιθεώρησης Καλλιθέας, πίνακα προσωπικού της επιχείρησής της, (vi) των αναλυτικών περιοδικών δηλώσεων για το απασχολούμενο από αυτήν προσωπικό για τους μήνες Ιούνιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2017 και (vii) της από υπεύθυνης δήλωσης του φυσικού προσώπου με ΑΦΜ περί του τρόπου συνεργασίας τους προς τεκμηρίωση (πλήρη απόδειξη) του ισχυρισμού της ότι οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια, είναι πραγματικές **δεν τεκμηριώνουν με βεβαιότητα** (πλήρης απόδειξη) ότι όντως οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, αφού **δεν προσκομίζονται παράλληλα και άλλα κρισιμότερα** (ήτοι με προφανώς ισχυρότερη αποδεικτική δύναμη) στοιχεία, όπως π.χ. στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τα πρόσωπα που παρέλαβαν ή/και τελικά εισέπραξαν τις προαναφερθείσες επιταγές ήταν είτε ο νόμιμος εκπρόσωπος-διαχειριστής της εκδότριας ή άλλα πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτήν προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεδεμένα με αυτήν με οποιαδήποτε (έννομη) σχέση ή έστω προμηθευτές της, άλλα τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση του τιμήματος των επικαλούμενων συναλλαγών, σχετικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκδότρια επιχείρηση ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει σχετικές παραγγελίες κ.λπ.

Γ) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο (ληφθέντα) φορολογικά παραστατικά που κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώναν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, κρίση που βασίστηκε στην αντικειμενική αδυναμία (έστω και εμμέσως συναγόμενη, κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) της εκδότριάς τους να τις πραγματοποιήσει παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτό» πρόσωπο (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτό» πρόσωπο), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση του επικαλούμενου από αυτήν ΦΠΑ εισροών, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάση αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησής της του επικαλούμενου από αυτήν (με τις οικείες

υποβληθείσες δηλώσεις της ΦΠΑ β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

Δ) Από τη στιγμή που η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΠΑ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/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 του (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 ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι δεν μπορούσε να γνωρίζει αν η εκδότρια των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων είναι εικονική από τη στιγμή που αυτή είχε όλα τα τυπικά γνωρίσματα του εταιρικού τύπου (δημοσίευση ίδρυσης και κεφαλαίου στο Δελτίο ΑΕ και ΕΠΕ και στο ΦΕΚ, ΑΦΜ κ.λπ.) και ότι συνεπώς σε κάθε περίπτωση η ίδια ήταν καλόπιστη.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

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 της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (.....): *«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 της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (.....): *«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 28 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (.....): *«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 μέσα σε είκοσι (20) ημέρες 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 Διοικητή.»

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 της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (.....): «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 εμπεριστατωμένα 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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 (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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 (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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. [...]. 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. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 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 (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν κλήθηκε σε εξηγήσεις ή και απλή αναφορά απόψεων κατά τον έλεγχο της εκδότριας των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων, όπως αντίθετα συνέβη με άλλα πρόσωπα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 45-60 αυτής) -που αποτελεί σύμφωνα με τις προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με εκείνη της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ν. 2717/1999 (όπως αμφότερες ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτή ότι ενήργησε/-αν ο/οι συντάκτης/-ες της-, εν προκειμένω ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα μετά το πέρας του υπό κρίση ελέγχου, και συγκεκριμένα στις, το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τη σχετική προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, επ' αυτού δε η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε εντός της κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. εδ. γ' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) 20ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίησή του με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφό της, η δε Φορολογική Διοίκηση έλαβε υπόψη τις ενστάσεις που διατύπωσε με το εν λόγω υπόμνημά της, ωστόσο δεν τις αποδέχθηκε για τους λόγους που παρέθεσε με τρόπο σαφή, εξειδικευμένο και επαρκή στην εν λόγω έκθεση ελέγχου (σελ. 60-64 αυτής).

Εξάλλου, β) όπως προκύπτει σαφώς από την από οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (σελ. 15-23 αυτής) -που αποτελεί σύμφωνα με τις προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με εκείνη της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ν. 2717/1999 (όπως αμφότερες ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτή ότι ενήργησε/-αν ο/οι συντάκτης/-ες της-, ο Προϊστάμενος της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής είχε εκδώσει και κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα μετά το πέρας του σχετικού

ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, και συγκεκριμένα στις, το υπ' αριθμ.
Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επ' αυτού δε η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε εντός της κατά
την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. εδ. γ' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία
κοινοποίησης σ' αυτήν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) 20ήμερης προθεσμίας από την
κοινοποίησή του με το υπ' αριθμ. πρωτ. μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, η δε
Φορολογική Διοίκηση έλαβε υπόψη τις ενστάσεις που διατύπωσε με το εν λόγω υπόμνημά της,
ωστόσο δεν τις αποδέχθηκε για τους λόγους που παρέθεσε με τρόπο σαφή, εξειδικευμένο και
επαρκή στην εν λόγω έκθεση ελέγχου (σελ. 23-25 αυτής).

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ανακριβώς ισχυρίζεται ότι δεν κλήθηκε σε εξηγήσεις ή και απλή
αναφορά απόψεων κατά τον έλεγχο της εκδότριας των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων, αφού
πάντως κλήθηκε να εκθέσει σχετικά τις απόψεις της στα πλαίσια των δύο (2) ως άνω ελέγχων
(της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) που αφορούσαν στην ίδια. Για τους λόγους
αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως
ουσία αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την
ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση
ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση
Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και
πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η
αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της
φορολογικής αρχής. [...].*»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην
από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της
οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και
σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση
της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως
ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς
προσφυγής της, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πράξης
διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2017-
31.12.2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

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

**Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την
παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:**

Φορολογική περίοδος 01.05.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	25.382,40 €
----------------------	-------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ β' και γ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.05.2017-31.12.2017	12.691,20 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>38.073,60 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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.