



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1834

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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 πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, με έδρα στην Κηφισιά Αττικής, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	.....	.....	.....	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	11.962,50 €
2	.....	.....	.....	Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018	14.267,87 €
3	.....	.....	.....	Φόρος εισοδήματος	01/01/2019 - 31/12/2019	15.089,13 €
4	.....	.....	.....	Φόρος εισοδήματος	01/01/2020 - 31/12/2020	6.000,83 €

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
5				ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	6.240,00 €
6				ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018	13.251,88 €
7				ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019	20.250,89 €
8				ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020	9.526,05 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) του ιδίου Προϊσταμένου.

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

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα - νέα στοιχεία.

8. Την από και με αριθμό απόφαση παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

I. Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 7.975,00 €, πλέον 3.987,50 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 11.962,50 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 9.511,91 €, πλέον 4.755,96 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 14.267,87 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.
- 3) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 10.059,42 €, πλέον 5.029,71 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 15.089,13 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.
- 4) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 4.000,55 €, πλέον 2.000,28 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, ήτοι συνολικό ποσό 6.000,83 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕνπ προέκυψαν επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της

(κέρδη) της περιόδου αυτής δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα:

- (i) δαπανών που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές (τα σχετικά δέκα (10) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **26.000,00 €** (βλ. σχετικά σελ. 15-16 της έκθεσης ελέγχου) και
- (ii) δαπάνης καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για την οποία δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής της με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, ύψους **1.500,00 €**,

επομένως συνολικά 27.500,00 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	5.517,63 €	33.017,63 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **27.500,00 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	5.517,63 €	33.017,63 €

β) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **αφαίρεση** από τα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου αυτής δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα

- (i) δαπανών που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές (τα σχετικά πενήντα πέντε (55) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **35.000,00 €** (βλ. σχετικά σελ. 17-24 της έκθεσης ελέγχου) και
- (ii) δαπάνης καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για την οποία δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής της με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, ύψους **1.389,94 €**,

επομένως συνολικά 36.389,94 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	-3.590,26 €	32.799,68 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **36.389,94 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	-3.590,26 €	32.799,68 €

γ) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την **αφαίρεση** από τα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου αυτής δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα δαπανών που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές (τα σχετικά εκατόν δώδεκα (112) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **44.400,00 €** (βλ. σχετικά σελ. 24-35 της έκθεσης ελέγχου), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	-2.485,77 €	41.914,23 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **44.400,00 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	-6.076,03 €	41.914,23 €

και τη μη αναγνώριση της μεταφερθείσας ζημίας του προηγούμενου έτους συνολικού ύψους 3.590,26 € και

δ) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 με την **αφαίρεση** από τα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου αυτής δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα

- (i) δαπανών που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές (τα σχετικά είκοσι τρία (23) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **9.050,00 €** (βλ. σχετικά σελ. 35-38 της έκθεσης ελέγχου) και
- (ii) δαπανών που θεωρήθηκαν ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά το άρθρο 23 περ. ιβ' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **9.017,10 €**,

επομένως συνολικά 18.067,10 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2020-31.12.2020	-1.397,16 €	16.668,94 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **18.067,10 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2020-31.12.2020	-7.473,19 €	16.668,94 €

και τη μη αναγνώριση της μεταφερθείσας ζημίας του προηγούμενου και του προ-προηγούμενου έτους συνολικού ύψους 6.076,03 €.

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, ωστόσο περιορίστηκε το δηλωθέν με τις οικείες δηλώσεις της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 7.326,52 € στο ποσό των 1.086,52 €, το οποίο και αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου.
- 2) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 8.834,59 €, πλέον 4.417,29 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 13.251,88 €, 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», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 5.805,41 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 13.500,59 €, πλέον 6.750,30 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 20.250,89 €, 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», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.960,82 €.

- 4) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 6.350,70 €, πλέον 3.175,35 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, ήτοι συνολικό ποσό 9.526,05 €, 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», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 833,90 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

- α) οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **26.000,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά δέκα (10) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 6.240,00 €), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	247.637,99 €	221.637,99 €

- β) οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **35.000,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά πενήντα πέντε (55) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 14.640,00 €), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	260.027,05 €	225.027,05 €

γ) οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **44.400,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά εκατόν δώδεκα (112) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 16.461,41 €), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	279.608,32 €	235.208,32 €

και:

δ) οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **9.050,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά είκοσι τριών (23) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 7.184,60 €) και φορολογητέων εισροών άρθρου 30 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ συνολικού ύψους **8.549,00 €**, για τις οποίες δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2020-31.12.2020	84.645,90 €	67.046,90 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες με βάση αυτά που αναγράφονται στα τιμολόγια της προμηθεύτριας εταιρείας εκτελέστηκαν πραγματικά, επομένως, ακόμη και αν κριθεί ότι η εκδότρια των τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκάστοτε εκδότη.
- 2) Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων ως προς την εκδότρια εταιρεία, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η ίδια υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.
- 3) Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια, καθόσον η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.
- 4) Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η ίδια δικαιούται να εκπέσει το ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων από το ΦΠΑ εκροών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

- 5) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 ν. 4172/2023 και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση από τη φορολογική αρχή ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών που αφορούν τη λειτουργία της.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά της επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, συνοπτικά, και τους ακόλουθους λόγους:

- 6) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 7) Για τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις δε συνετάγη ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για κάθε φορολογικό αντικείμενο, η οποία και θα έπρεπε να συνοδεύει τις σχετικές με τις φορολογίες αυτές πράξεις.
- 8) Ουδείς υπάλληλος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκ των συμπραξάντων στην κατάρτιση της ενιαίας αυτής έκθεσης ελέγχου επί πλειόνων του ενός φορολογικών αντικειμένων υπογράφει το περιεχόμενό της ούτε και αυτή φέρει υπογραφή-θεώρηση από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- 9) Κατά την έκδοση της υπ' αριθμ. οικείας εντολής ελέγχου από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 περ. β' ν. 4987/2022.
- 10) Η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη κατά το φορολογικό έλεγχο επίσημα και ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά παραστατικά και έγγραφα και με βάση αυτά προέβη σε διαπιστώσεις και λοιπές φορολογικές εγγραφές (επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων), χωρίς προηγουμένως για την αποδεικτική αξία αυτών να έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί σ' αυτήν έκθεση κατάσχεσης.
- 11) Η φορολογική αρχή, αν και είχε προς τούτοις σχετική υποχρέωση, δεν αντεπεξήλθε στην υποχρέωσή της αυτή και ουδέποτε απέδειξε είτε το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής είτε η ΥΕΔΔΕ Αττικής την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που η ίδια έλαβε, σε δέσμια περί αυτού υποχρέωση που ορίζεται στις διατάξεις του ν. 4308/2014, από την επιχείρηση με ΑΦΜ, γνωστό φορολογικώς αλλά και συναλλακτικώς νομικό πρόσωπο, νομίμως εκπροσωπούμενου από τα πρόσωπα που μνημονεύονται στην έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά α) με την ως άνω δαπάνη ύψους **1.500,00 €**, η οποία δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της του φορολογικού έτους 2017, επειδή δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής της με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, και β) με την ως άνω δαπάνη ύψους **1.389,94 €**, η οποία δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της του φορολογικού έτους 2018, επειδή επίσης δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής της με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τη μη έκπτωση των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδά της των εν λόγω δύο (2) φορολογικών ετών αντίστοιχα και αφενός την **προσθήκη** της πρώτης στα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της (κέρδη) της περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και αφετέρου την **αφαίρεση** της δεύτερης από τα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της (ζημίες) της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα): «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις, όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα): «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται **προς το συμφέρον της επιχείρησης** ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε **πραγματική** συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με **κατάλληλα δικαιολογητικά**.»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια πραγματικής συναλλαγής, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, εξάλλου, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. α' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της παραγωγικότητας μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι αυτή πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησης, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά

σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ιγ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. γ) Με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης, και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. Άρθρο 22: Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). [...]. β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως

προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...]. Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε. γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...]. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. Άρθρο 22Α: [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 2, 4-6, 8 και 10 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «2. [...]. **Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή** και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. 3. [...]. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, -Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, -Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των € 500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. 6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». 7. [...]. 8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά,

υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. 9. [...]. 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά. 11. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, 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 εντός των περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020: «1. 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 αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός των περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020), 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 των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2017, 2018, 2019 και 2020 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. [...]. 1.α. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017, 2018, 2019 και 2020 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 των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017, 2018, 2019 και 2020 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 των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017, 2018, 2019 και 2020 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 των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (20.12.2023): «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 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, 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 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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης:

Α) 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 διακοσίων (200) συνολικά (δέκα (10) + πενήντα πέντε (55) + εκατόν δώδεκα (112) + είκοσι τριών (23)) φορολογικών παραστατικών (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ)), όπως αυτά περιγράφονται λεπτομερώς στις σελ. 7-19 της από έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσής της, είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα αναφερόμενα στις σελ. 2-5 της έκθεσης αυτής) 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 δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες και να διενεργήσει πωλήσεις μεγάλης αξίας, όπως φερόταν να διενεργεί.

Ειδικότερα, οι δηλωθείσες αγορές της κατά τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, όπως αυτές καταχωρήθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών και στο σύστημα mydata, αφορούσαν κυρίως σε διάφορα μικροέξοδα καταναλωτικής φύσης σε super markets.

Εξάλλου, δε φέρεται να είχε διενεργήσει κατά τα ως άνω τέσσερα (4) έτη ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε εισαγωγές.

β) Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχολούσε, τουλάχιστον εντός των ως άνω ελεγχθεισών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020, προσωπικό.

Στο συμπέρασμα αυτό συνηγείται και το γεγονός ότι από την αλληλογραφία της ΥΕΔΔΕ Αττικής με τον ΕΦΚΑ προέκυψε ότι κατά τις περιόδους αυτές η επιχείρηση δεν είχε ασφαλίσει προσωπικό.

γ) Χωρίς να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες, αλλά και χωρίς να απασχολεί προσωπικό εντός των ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 φερόταν να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας.

δ) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κανένα από τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020.

Εξάλλου, κατά την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 και μέχρι και τον Απρίλιο 2018 δήλωνε ανακριβώς φορολογητέες εισροές και εκροές κατά τρόπο ώστε να μη δημιουργούνται χρεωστικά ποσά. Από δε το Μάιο 2018 και μέχρι και το Δεκέμβριο 2018, καθώς και καθ' όλες τις περιόδους 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 υπέβαλλε μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Β) Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση διακόσια (200) παραστατικά προς την προσφεύγουσα, από τα αναφερόμενα στις σελ. 24-29 της από έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάση των ως άνω, καθώς και 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 υπ' αριθμ. με ημερομηνία και για ποσό 19.840,00 € και η υπ' αριθμ. με ημερομηνία και για ποσό 12.400,00 € επιταγές της που φέρονται να εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα προς την ως άνω επιχείρηση με ΑΦΜ δεν είχαν εμφανιστεί μέχρι τις προς εξόφληση ή ακύρωση και εμφανίζονταν στα συστήματα της τράπεζας ως «διαθέσιμες», σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της τράπεζας προς την ΥΕΔΔΕ Αττικής.

β) Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (.....) δε φαίνεται να έχει εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής κανένα από τα εν λόγω παραστατικά.

Γενικά, δε φαίνεται να έχουν εξοφληθεί τα εν λόγω παραστατικά, δεδομένου ότι μέχρι την ημερομηνία αυτή (.....) δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο έγγραφα, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο τρόπος εξόφλησής τους.

Μόνο με τις σχετικές κατασχεθείσες αποδείξεις είσπραξης δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η εξόφληση των εν λόγω παραστατικών.

γ) Κατά το χρονικό διάστημα που φέρεται να παρασχέθηκαν και να τιμολογήθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ Ο κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανυπαρξία αγορών πέραν μικροεξόδων καταναλωτικής φύσης σε super markets και την ανυπαρξία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και εισαγωγών, καθώς και τη μη απασχόληση προσωπικού, ενώ ταυτόχρονα φερόταν να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, προς δε την προσφεύγουσα συνολικής καθαρής αξίας 114.450,00 €-, δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να παράσχει τις υπό κρίση υπηρεσίες στο σύνολό τους.

δ) Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (.....) δεν είχαν υποβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση συμφωνητικά ή καταστάσεις συμφωνητικών μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω εκδότριας των υπό κρίση παραστατικών επιχείρησης με ΑΦΜ που να αφορούν στα υπό κρίση παραστατικά ούτε και προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικά συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας και της εν λόγω εκδότριας επιχείρησης.

Ως προς τους πρώτο και ενδέκατο (εν μέρει) λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες με βάση αυτά που αναγράφονται στα τιμολόγια της προμηθεύτριας εταιρείας εκτελέστηκαν πραγματικά, επομένως, ακόμη και αν κριθεί ότι η εκδότρια των τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκάστοτε εκδότη, ειδικότερα δε ότι:

α) Κύριος σκοπός της είναι η προώθηση του νέου ελληνικού πολιτισμού, της παράδοσης, της γαστρονομίας, της μουσικής, της λογοτεχνίας, του κινηματογράφου, του χορού, του θεάτρου και

γενικότερα της τέχνης και η διάδοση τους μέσω των ΜΜΕ, αλλά και η πολιτιστική και οργανωτική δράση στο χώρο των καλλιτεχνικών, ψυχαγωγικών και εν γένει πολιτιστικών παραγωγών.

Λόγω των εξαιρετικά περιορισμένων μηχανικών μέσων και της έλλειψης υπαλληλικού και εργατοτεχνικού προσωπικού συνεργάζεται κατά καιρούς με επιχειρήσεις, αλλά και επαγγελματίες που διαθέτουν τον κατάλληλο μηχανικό εξοπλισμό και ανθρώπινο δυναμικό, ώστε να τη βοηθήσουν στο έργο της.

Τα προηγούμενα έτη συνεργάστηκε με τον διακεκριμένο φωτογράφο και γνωστό σε όλο τον καλλιτεχνικό χώρο, ο οποίος έχει πλέον αποβιώσει. Ο συγκεκριμένος υπηρέτησε επί πολλά έτη στο καλλιτεχνικό ρεπορτάζ και αποτέλεσε προσωπικό φωτογράφο διασημοτήτων, τους συνόδευε σε διάφορες εκδηλώσεις, άλλους τους γνώριζε πολύ καλά και σε πολλές περιπτώσεις ερχόταν σε επαφή με καλλιτεχνικά γραφεία, με τα οποία εκείνοι συνεργάζονταν. Αυτός ήταν ο λόγος που ο κέρδισε την εμπιστοσύνη της, δεδομένου ότι στη διάρκεια της συνεργασίας τους υπήρξε άψογος επαγγελματίας και ουδέποτε αμφέβαλε για το ποιόν του. Εκείνος αναλάμβανε την προετοιμασία, την επιμέλεια και τη λήψη οπτικοακουστικού υλικού από τις διάφορες συναυλίες, παραστάσεις και λοιπές πολιτιστικές εκδηλώσεις και στη συνέχεια, αφού προέβαινε στην ανάλογη ψηφιακή επεξεργασία και ανάλυση του υλικού αυτού, της το παρέδιδε, ώστε η ίδια στη συνέχεια να το προωθήσει στον Τύπο και το διαδίκτυο.

Ο συνεργαζόταν με την εταιρεία από την οποία και έλαβε η ίδια τα τιμολόγια για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του.

β) Ανεξαρτήτως της οικονομικής και λογιστικής κατάστασης της εκδότριας επιχείρησης, την οποία δεν είναι σε θέση ούτε να γνωρίζει ούτε να ελέγξει, οι επίμαχες υπηρεσίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Συγκεκριμένα, επικοινωνούσε καθημερινά με τον, ο οποίος κάλυπτε με πλήθος φωτογραφικού και βιντεοληπτικού υλικού τις διάφορες πολιτιστικές εκδηλώσεις ανά την επικράτεια. Όπως την είχε διαβεβαιώσει, εργαζόταν για την εταιρεία από την οποία εκδίδονταν τα τιμολόγια για τις υπηρεσίες του. Έτσι, δεν της κίνησε την περιέργεια το γεγονός ότι εκδότης του τιμολογίου που λάμβανε ήταν η εταιρεία αυτή. Οι υπηρεσίες που της παρείχε όλα αυτά τα χρόνια ήταν άψογες και αποκτούσε έτσι πρόσβαση σε υλικό από εκδηλώσεις και παραστάσεις που δύσκολα θα μπορούσε να παρακολουθήσει ως εταιρεία εξαιτίας της έλλειψης προσωπικού.

Τέτοιου είδους υλικό αποτελούν τα δεκάδες αρχεία φωτογραφιών που έχει στη διάθεσή της, μέρος των οποίων προσκομίζει. Οι φωτογραφίες αυτές προέρχονται από θεατρικές παραστάσεις, καλοκαιρινές συναυλίες, παραστάσεις σε αρχαιολογικούς χώρους, τα παρασκήνια εκδηλώσεων, επισκέψεις πολιτικών προσώπων σε ιστορικά μνημεία, στιγμιότυπα από νυχτερινά σχήματα και άλλα αντίστοιχα.

Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε συγκεκριμένες φωτογραφίες από συγκεκριμένες, κατονομαζόμενες εκδηλώσεις. Όλες ανεξαιρέτως οι φωτογραφίες αυτές βρίσκονται στο αρχείο της, το οποίο είναι ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του ελέγχου. Από τις φωτογραφίες αυτές προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενδεικτικά ένα μέρος. Όλες αυτές οι φωτογραφίες φέρουν σήμανση με την υπογραφή του ιδίου του, η οποία έχει τεθεί ψηφιακά, ώστε να μην μπορεί ούτε να διαγραφεί ούτε να παραποιηθεί. Ακολούθως, η ίδια διέθεσε τις φωτογραφίες αυτές σε εφημερίδες, περιοδικά και μέσα ενημέρωσης. Επομένως,

υπάρχει μια ακολουθία ανάμεσα στις φωτογραφίες που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια, τις ίδιες τις φωτογραφίες, την υπογραφή τουεπάνω στις φωτογραφίες και τα τιμολόγια που εξέδωσε η ίδια για τις ίδιες φωτογραφίες προς τους πελάτες της. Αποδεικνύεται επομένως ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, ανεξαρτήτως του αν η εκδότρια ήταν συναλλακτικά υπαρκτή ή όχι.

Η φορολογική αρχή όφειλε να έχει προβεί σε ενδελεχή έλεγχο περί του πραγματικού των συναλλαγών και να αναζητήσει στοιχεία, τα οποία θα αποδείκνυαν την παροχή των υπηρεσιών. Όμως, ουσιαστικά ο έλεγχος δεν έλεγξε καθόλου την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών, αλλά θεώρησε ότι στοιχειοθετείται εικονικότητα των σχετικών τιμολογίων απλώς και μόνο επειδή η εκδότρια εταιρεία κρίθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η φερόμενη ως εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων δεν ανάγεται στο σύνολο της συναλλαγής, αλλά αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, με τον **ενδέκατο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **πρώτον**, ότι η φορολογική αρχή, αν και είχε προς τούτοις σχετική υποχρέωση, δεν αντεπεξήλθε στην υποχρέωσή της αυτή και ουδέποτε απέδειξε είτε το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής είτε η ΥΕΔΔΕ Αττικής την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που η ίδια έλαβε, σε δέσμια περί αυτού υποχρέωση που ορίζεται στις διατάξεις του ν. 4308/2014, από την επιχείρηση με ΑΦΜ, γνωστό φορολογικώς αλλά και συναλλακτικώς νομικό πρόσωπο, νομίμως εκπροσωπούμενου από τα πρόσωπα που μνημονεύονται στην έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

α) Όπως προεκτέθηκε, ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα)) προκύπτει σαφώς, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, ότι το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια πραγματικής συναλλαγής, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

β) Μόνο με τις προσκομισθείσες αποδεικτικώς τριάντα οκτώ (38) φωτογραφίες -και ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει σε ποια από τα ως άνω κριθέντα ως εικονικά παραστατικά αυτές αφορούν, αντιστοιχίζοντας φωτογραφία/-ες και τιμολόγιο/-α, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της ότι οι φωτογραφίες αυτές αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών- δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός της ότι όντως οι συναλλαγές (υπηρεσίες), στις οποίες φέρεται να αφορούν τα ως άνω υπό κρίση παραστατικά, πραγματοποιήθηκαν (εκτελέστηκαν/παρασχέθηκαν πραγματικά), αφού συναφώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικώς στοιχεία-έγγραφα που να τεκμηριώνουν, συνολικώς και συνδυαστικώς εκτιμώμενα, με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό αυτό, όπως π.χ. τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση του τιμήματος των επικαλούμενων συναλλαγών προς την εκδότρια επιχείρηση ή προς πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτήν για το σκοπό αυτό, σχετικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκδότρια επιχείρηση και τον ως άνω αποβιώσαντα (καθώς και του αποβιώσαντος με την

εκδότρια επιχείρηση αναφορικά με την προσφεύγουσα) ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει τις αναληφθείσες προς εκτέλεση εργασίες (αλλά και συνολικά την τριμερή συμβατική σχέση μεταξύ προσφεύγουσας, αποβιώσαντος και εκδότριας επιχείρησης) κ.λπ.

γ) Εξάλλου, όπως προεκτέθηκε, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ΥΕΔΔΕ Αττικής κατέληξε, κατόπιν ελέγχου της, στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια των ως άνω υπό κρίση διακοσίων (200) συνολικά φορολογικών παραστατικών (ΤΠΥ), όπως αυτά περιγράφονται λεπτομερώς στις σελ. 7-19 της από έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Β΄ Υποδιεύθυνσής της, είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά, βασιζόμενη στη «συνολική θεώρηση» των προαναφερθεισών υπό Α (α)-(δ) «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»), ενώ ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση διακόσια (200) παραστατικά προς την προσφεύγουσα η κρίση περί εικονικότητάς τους βασίστηκε τόσο στις υπό Α (α)-(δ) όσο και στις υπό Β (α)-(δ) «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις», «συνολικώς θεωρούμενες» (επίσης 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), απορριπτομένου επομένως ως νόμω αβάσιμου του ειδικότερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε ενδελεχή έλεγχο περί του πραγματικού των συναλλαγών και σε αναζήτηση στοιχείων, τα οποία θα αποδείκνυαν την παροχή των υπό κρίση υπηρεσιών.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και ενδέκατος (κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος του) λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και ενδέκατο (εν μέρει) λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων ως προς την εκδότρια εταιρεία, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η ίδια υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, ειδικότερα δε ότι:

α) Η φορολογική αρχή βασίζει την κρίση της περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων σε μια σειρά από διαπιστώσεις αναφορικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια εταιρεία των εν λόγω τιμολογίων. Τα πορίσματά της αποτυπώθηκαν στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 και ν. 4987/2022 για την εταιρεία Καμία επιπλέον αιτιολογία δεν παρατίθεται παρά μόνο το συμπέρασμα ότι η ίδια έλαβε δήθεν εικονικά φορολογικά στοιχεία για τα φορολογικά έτη από το 2017 έως το 2020.

Το συμπέρασμα αυτό ωστόσο είναι αβάσιμο, καθώς βασίζεται σε λόγους που αφορούν αποκλειστικά την εκδότρια εταιρεία και δεν μπορούν να βαρύνουν τη λήπτρια. Δεν είχε κανενός είδους λόγο να αμφιβάλει για την αξιοπιστία της εταιρείας που συνεργάστηκε, αφού δεν υπήρχε κανενός είδους κώλυμα στη συνεργασία της με τον, ο οποίος είχε αναλάβει την υλοποίηση όλων των συμφωνημένων υπηρεσιών. Η ίδια από την πλευρά της εμπιστευόταν απόλυτα τον, ο οποίος τη διαβεβαίωσε ότι εργάζεται για λογαριασμό της

εταιρείας Με τον τη συνέδεαν μακρόχρονοι δεσμοί συνεργασίας, ήταν διακεκριμένος φωτογράφος με μεγάλο κύρος στον τομέα του και πραγματικά της παρείχε τις φωτογραφίες που του ζητούσε στο χρόνο που είχε συμφωνηθεί.

β) Εξάλλου, τα τιμολόγια που της παραδόθηκαν έφεραν όλα τα κατά το νόμο απαιτούμενα στοιχεία. Μάλιστα, στο μέτρο του δυνατού, όταν έλαβε τα εν λόγω τιμολόγια, προέβη σε έλεγχο και διαπίστωσε ότι η εταιρεία ήταν υπαρκτή φορολογικά, διέθετε ΑΦΜ και επαγγελματική έδρα και μάλιστα διατηρούσε και ιστοσελίδα, όπου διαφήμιζε τις παρεχόμενες υπηρεσίες της.

γ) Άλλωστε, δεν μπορούσε, αλλά ούτε είχε και την υποχρέωση, να ελέγξει τη συμμόρφωση της εν λόγω εταιρείας με τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία και το εν γένει σύννομο της δραστηριότητάς της. Ένας τέτοιος έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν βρίσκεται εντός της δικής της σφαίρας ευθύνης ως καλοπίστως συναλλασσόμενης. Τα γεγονότα που αφορούσαν την ίδια ήταν η ακριβόχρονη παράδοση και η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, δηλαδή η παράδοση των φωτογραφιών. Επιπλέον, από την πλευρά της προέβη σε όλες τις νόμιμες ενέργειες, δηλαδή υπέβαλε τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και δήλωσε δηλώσαμε τον αναλογούντα ΦΠΑ στις δηλώσεις ΦΠΑ.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη και όχι στη συναλλαγή, η οποία ήταν πραγματική. Η ίδια δε ως λήπτρια δεν είχε λόγο να αμφιβάλει για τη νομιμότητα των τιμολογίων, αλλά έλαβε και καταχώρισε αυτά στα βιβλία της καλή τη πίστει.

Επειδή, με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, όπως προκύπτει από την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος θεώρησε ότι η ίδια έλαβε και καταχώρησε δήθεν τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Στις σελ. 51-76 έκθεσης ελέγχου παρατίθενται σε πίνακα τα επίμαχα τιμολόγια ανά έτος και επισημαίνεται από τη φορολογική αρχή ότι «οι δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, διότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν μόνο δαπάνες που καλύπτονται με νόμιμα από τις διατάξεις των ΕΛΠ παραστατικά στοιχεία και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.22 του Ν. 4172/2013 προστίθενται στα καθαρά κέρδη χρήσης, ως λογιστική διαφορά».

Ωστόσο, η κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες, βασιζόμενος αποκλειστικά στη φερόμενη εικονικότητα της εκδότριας εταιρείας, παρότι η επίμαχη συναλλαγή ήταν πραγματική.

Ειδικότερα, η εν λόγω δαπάνη έπρεπε να αναγνωριστεί ως εκπεστέα διότι:

α) Οι επίμαχες συναλλαγές και οι σχετική με αυτές δαπάνες ήταν πραγματικές, αφορούσαν δε την πραγματική παροχή υπηρεσιών.

β) Τα τιμολόγια ήταν νομίμως θεωρημένα και έφεραν όλα τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ/ΚΦΑΣ στοιχεία (αρίθμηση, ημερομηνία, πλήρη στοιχεία εκδότη και λήπτη, περιγραφή υπηρεσιών, αξία κ.λπ.) και καταχωρήθηκαν νομίμως στα βιβλία και στοιχεία της. Το γεγονός αυτό δεν αμφισβητείται εξάλλου από τον έλεγχο.

γ) Η εκδότρια του σχετικού τιμολογίου εταιρεία, ανεξαρτήτως του αν ήθελε θεωρηθεί συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, πάντως ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, το οποίο είχε εκπροσώπηση και εμφάνιζε συναλλακτική δραστηριότητα.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, και αν ακόμη ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πρέπει να αναγνωριστούν οι σχετικές δαπάνες προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα, γιατί η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια ήταν νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

Επειδή, με τον **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε η ίδια φέρεται ως λήπτρια δήθεν εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, η έκδοση των σχετικών πράξεων δεν ήταν νόμιμη. Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ καθόσον δεν απέδειξε, ως όφειλε, την ανυπαρξία των ελεγχόμενων συναλλαγών. Αντιθέτως, οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους και η πραγματική καταβολή του ΦΠΑ εισροών δεν αμφισβητείται. Σε κάθε περίπτωση δε η αρμόδια αρχή δεν εξέτασε εάν η ίδια ως λήπτρια του τιμολογίου τελούσε σε καλή πίστη.

Επιπλέον, το Ελληνικό Δημόσιο δε ζημιώθηκε από τις συναλλαγές αυτές και γι' αυτό το λόγο η φορολογική αρχή δεν της αποδίδει πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, αφού κατέβαλε τον εκάστοτε οφειλόμενο ΦΠΑ και ΦΕνπ.

Συνεπώς, ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων ΤΠΥ, η ίδια, ως καλόπιστη λήπτρια, δεν μπορεί να στερηθεί του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και έκπτωσης δαπανών, καθόσον δεν ήταν εκ των πραγμάτων σε θέση να ελέγξει και να διαπιστώσει τυχόν εικονικότητα της εταιρείας που εξέδωσε τα τιμολόγια αυτά. Σε κάθε περίπτωση, δεν είχε κανένα λόγο να το πράξει, αφού διατηρούσε με την εταιρεία αυτή καλές επαγγελματικές σχέσεις και δεν είχε κανένα παράπονο από τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές. Έτσι, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αυτή θα πρέπει να θεωρηθεί ότι υφίσταται ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι ως προς τις εν λόγω συναλλαγές. Ως εκ τούτου, έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών για τις επίμαχες υπηρεσίες από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης.

Επειδή, με τον **ενδέκατο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **δεύτερον**, ότι, αν και ο υπό κρίση έλεγχος είχε υποχρέωση να συντάξει ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την εξακρίβωση της ορθής τήρησης των λογιστικών βιβλίων της και περί της ορθής έκδοσης και λήψης των φορολογικών της στοιχείων, όπως και περί της κρίσης περί της εικονικότητας των ως άνω παραστατικών, εντούτοις δε συνέταξε ανάλογη έκθεση ελέγχου.

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

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συγκεκριμένα από τη σελ. 38 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. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Β' 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 διακόσια (200) που έλαβε και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της σχετικής συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της (κυρίως: ανύπαρκτες ουσιαστικά αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της και μη απασχόληση προσωπικού κατά τις ως άνω ελεγχθείσες περιόδους (01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019, 01.01.2020-31.12.2020) και ανυπαρξία 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 της νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την ως άνω από έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Β' 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)).

β) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τη διάταξη αυτή για την αναγνώριση της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα 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 επιχείρησης να τις πραγματοποιήσουν 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 των επικαλούμενων από αυτήν δαπανών της, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, την 31.12.2018, την 31.12.2019 και την (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω δαπανών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάση αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της των επικαλούμενων από αυτήν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις της ΦΕνπ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020) δαπανών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

Εξάλλου, 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 των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017, 2018, 2019 και 2020 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 επιχείρησης 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 των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάσει αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της του επικαλούμενου από αυτήν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ α', 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.

γ) Από τη στιγμή που οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΕνπ και 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 των ειδικότερων ισχυρισμών της προσφεύγουσας

(i) ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη και όχι στη συναλλαγή, η οποία ήταν πραγματική, η ίδια δε ως λήπτρια δεν είχε λόγο να αμφιβάλει για τη νομιμότητα των τιμολογίων, αλλά έλαβε και καταχώρισε αυτά στα βιβλία της καλή τη πίστει·

(ii) ότι, και αν ακόμη ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πρέπει να αναγνωριστούν οι σχετικές δαπάνες προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα, γιατί η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια ήταν νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές και

(iii) ότι ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές και συνεπώς, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αυτή θα πρέπει να θεωρηθεί ότι υφίσταται ως προς το πρόσωπο του

εκδότη και όχι ως προς τις εν λόγω συναλλαγές και ως εκ τούτου έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών για τις επίμαχες υπηρεσίες από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης.

Για τους λόγους αυτούς, οι δεύτερος, τρίτος, τέταρτος και ενδέκατος (κατά το εδώ εξεταζόμενο μέρος του) λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν αναφορικά με το άρθρο 23 ν. 4172/2013 με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 23: Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: α) [...]. ζ) Οι φόροι - τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά): αα) ο φόρος εισοδήματος, ββ) το τέλος επιτηδεύματος, γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]. δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. [...]. Διευκρινίζεται ότι ο Φ.Π.Α., για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα. Σημειώνεται ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων, τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24. [...]. η) [...]. ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [...]. ιγ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2020): «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' , β) [...]. 3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση. 4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
-----------------------------------	--

Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις [...]	4
[...]	
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
[...]	
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
[...]	

[...]. 5. **Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός**, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα, εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο, κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4. 7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.). 8. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Στην περίπτωση διαχειριστικής περιόδου με έναρξη πριν την 01.01.2014, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων είναι αυτονόητο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 [...], αποκλειστικά για τη χρήση αυτή και οι νέες διατάξεις θα εφαρμοστούν από την επόμενη περίοδο. [...]. 2. [...]. Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο, το οποίο **προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους**. 3.α. [...]. 5. α. Με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζονται οι συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής: Το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα συντελεστών: [...]. 5.β. Οι παραπάνω κατηγορίες παγίων που αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε

την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου πάγιου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, το σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του. Εάν κάποιο πάγιο, παρά τα παραπάνω, δεν μπορεί να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες του πιο πάνω πίνακα, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων», δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%), και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του πάγιου αυτού. 5.γ. [...]. Για φορολογικά έτη με έναρξη από την 01.01.2015, οπότε τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. - ν. 4308/2014), ισχύουν τα ακόλουθα: [...]. Ειδικότερα, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2015 για την απόκτηση ενός πάγιου, οι οποίες συνδέονται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητες για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί, περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης αυτού (π.χ. προκειμένου για ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, έξοδα συμβολαιογράφου, μεταγραφής, αμοιβή για εκτίμηση ακινήτου και παράσταση δικηγόρου κ.λπ.). Στο κόστος αυτό μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και οι τόκοι δανείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ΕΛΠ ή ΔΛΠ, κατά περίπτωση. [...]. 5.δ. [...]. 5.στ. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους καθόσον δεν αποτελούν κόστη κτήσης ή κατασκευής, βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής του πίνακα της παρ. 4 του άρθρου αυτού. 6. Με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ. 4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ. 2. Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, **αν δεν διενεργηθούν** ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση **χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε**. Ακόμη, από τις παραπάνω διατάξεις, προκύπτει ότι οι φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον μόνο με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Ειδικές διατάξεις που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο διενέργειας αποσβέσεων εξακολουθούν να ισχύουν (όπως π.χ. άρθρο 97 ν. 1892/1990, άρθρο 26 ν. 2093/1992, άρθρο 25 ν. 2338/1995, άρθρο 2 ν. 3755/2009, κ.λπ.). [...]. 7. Με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα, εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο, κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4, και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. [...]. 8. Με την παρ. 7 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να

χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. [...] Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυννητική. Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός, του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. 9. [...]»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συγκεκριμένες δαπάνες του φορολογικού έτους 2020 δεν μπορούν να αναγνωριστούν προς έκπτωση, καθόσον δήθεν δεν αφορούσαν την παραγωγική δραστηριότητά της. Ειδικότερα πρόκειται για:

α) Το υπ' αριθμ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 1.139,10 € και αναλογούντος ΦΠΑ 273,38 € εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, που αφορά στην αγορά εξοπλισμού θυροτηλεόρασης.

β) Το υπ' αριθμ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 3.960,00 € και αναλογούντος ΦΠΑ 950,40 € εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, που αφορά στην αγορά 7 τ.μ. ντουλάπας, επίπλου μπάνιου, εσωτερικών πορτών και θωρακισμένης εξωτερικής πόρτας.

γ) Το υπ' αριθμ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 3.450,00 € και αναλογούντος ΦΠΑ 828,00 € εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ που αφορά στην αγορά 15 τ.μ. ντουλάπας και σχετικών εξαρτημάτων.

δ) Το υπ' αριθμ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 468,00 € άνευ ΦΠΑ της επιχείρησης με ΑΦΜ, που αφορά στην αγορά πετρελαίου θέρμανσης.

Ωστόσο, οι δαπάνες αυτές διενεργήθηκαν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς την επίτευξη του σκοπού της και συντέλεσαν στην ανάπτυξη των εργασιών της. Συγκεκριμένα, ως έδρα της έχει δηλωθεί η κατοικία του διαχειριστή και νόμιμου εκπροσώπου της Οι δαπάνες αυτές, που αφορούν εξοπλισμό ασφαλείας, ορισμένα έπιπλα και την προμήθεια πετρελαίου θέρμανσης, εξυπηρετούσαν την επαγγελματική λειτουργία της έδρας της, ανεξαρτήτως του αν σε παρακείμενους χώρους βρισκόταν και η οικία του διαχειριστή της. Επομένως, οι επίμαχες δαπάνες δεν πρέπει να χαρακτηρισθούν προσωπικές, όπως λανθασμένα τις χαρακτήρισε η φορολογική αρχή. Πρόκειται για δαπάνες που ήταν όντως αναγκαίες και απαραίτητες και εκ του λόγου αυτού παραγωγικές και έλαβαν χώρα στο πλαίσιο άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς της και εξυπηρέτησης του καταστατικού σκοπού της.

Συγκεκριμένα:

α) Αναφορικά με την εγκατάσταση πόρτας ασφαλείας και θυροτηλεφώνου, κρίθηκε απαραίτητη, δεδομένου ότι καθημερινά έρχεται σε επαφή με πελάτες και επαγγελματίες κάθε είδους και ήθελε να διασφαλίσει ομαλές συνθήκες εργασίας για την ίδια και το προσωπικό της όσο και εύκολη και άμεση εξυπηρέτηση για τους συνεργάτες που την επισκέπτονταν.

β) Επιπλέον, ήταν απαραίτητη η αναδιαμόρφωση του εσωτερικού χώρου με την τοποθέτηση χώρων αποθήκευσης λόγω του όγκου του έντυπου υλικού που απαιτούνταν να αρχειοθετηθεί.

γ) Τέλος, αναφορικά με τη δαπάνη πετρελαίου θέρμανσης, είναι αυτονόητο ότι αποτελεί ειδικά τους χειμερινούς μήνες το μόνο μέσο θέρμανσης των χώρων της, ώστε οι άνθρωποί της να εργάζονται αποτελεσματικά και να φέρνει εις πέρας το παραγωγικό της έργο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εν λόγω κρίση της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη και αποβαίνει εξαιρετικά ανεπιεικής, αφού απέρριψε κατά τρόπο αναιτιολόγητο τις ανωτέρω δαπάνες και μη ορθά τις καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές. Η φορολογική αρχή υπέπεσε αφενός σε εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και αφετέρου σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, αφού το σύνολο των ανωτέρω δαπανών της είχε επαγγελματικό χαρακτήρα.

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

α) Η προσφεύγουσα φαίνεται να προέβη εντός του 2020 σε δαπάνες που αφορούσαν στο δηλωμένο στη Φορολογική Διοίκηση ως έδρα της ακίνητο στην οδό, το οποίο ανήκει κατά κυριότητα στον διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπό της (φυσικό πρόσωπο) με ΑΦΜ (εξοπλισμός θυροτηλεόρασης, 7 τ.μ. ντουλάπας, έπιπλο μπάνιου, μεσόπορτες, θωρακισμένη πόρτα, 15 τ.μ. ντουλάπας μετ' εξαρτημάτων, καθώς και πετρέλαιο θέρμανσης). Το ακίνητο ωστόσο αυτό έχει ταυτόχρονα δηλωθεί στη Φορολογική Διοίκηση και ως οικία του εν λόγω προσώπου με ΑΦΜ στην οδό

β) Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται την αναγνώριση της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά της των ως άνω δαπανών, ισχυριζόμενη ότι αυτές διενεργήθηκαν εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς την επίτευξη του σκοπού της και συντέλεσαν στην ανάπτυξη των εργασιών της, ωστόσο δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας ταυτόχρονα αποδεικτικώς και σχετικά έγγραφα, ποιο μέρος/χώρο της οικίας του ως άνω διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της με ΑΦΜ χρησιμοποιούσε ως έδρα της, δεδομένου ότι η συνολική επιφάνεια της οικίας είναι 124,00 τ.μ. και κατά την άσκηση της δραστηριότητάς της δεν είναι απαραίτητη η χρήση ολόκληρης της οικίας.

γ) Περαιτέρω, και στη φορολογική εικόνα του ως άνω διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της με ΑΦΜ δεν αποτυπώνεται σχετική πληροφορία ως προς τη χρήση αναλογίας ή μέρους από τη συνολική επιφάνεια της οικίας που φέρεται να χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα ως έδρα της. Ειδικότερα, το εν λόγω φυσικό πρόσωπο δεν έχει υποβάλει μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα από ακίνητη περιουσία (Ε2) για το φορολογικό έτος 2020.

δ) Εξάλλου και σε κάθε περίπτωση, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι πράγματι μέρος της οικίας του εν λόγω φυσικού προσώπου χρησιμοποιήθηκε ως έδρα της προσφεύγουσας -πράγμα που δεν προκύπτει με βεβαιότητα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης- και ότι συνεπώς οι ως άνω υπό κρίση δαπάνες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι αφορούσαν, έστω εν μέρει (κατά ένα ποσοστό), στη δραστηριότητά της και πραγματοποιήθηκαν, έστω κατ' αυτό το ποσοστό, στα πλαίσια της δραστηριότητάς αυτής, εντούτοις οι δαπάνες αυτές (πλην της δαπάνης για το πετρέλαιο θέρμανσης) σε κάθε περίπτωση δεν μπορούσαν να εκπέσουν εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα και να βαρύνουν τα αποτελέσματα μιας μόνο χρήσης (εν προκειμένω, του

φορολογικού έτους 2020), όπως έγινε εν προκειμένω, αλλά έπρεπε ως δαπάνες αφορώσες σε πάγια (εγκαταστάσεις / βελτιώσεις / ανακαινίσεις παγίων) να παρακολουθηθούν σε μητρώο παγίων, να υπαχθούν σε αποσβέσεις κατά τα οριζόμενα από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 24 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2020)) και έτσι να εκπέσουν και να βαρύνουν την κάθε χρήση κατά το αντίστοιχο ποσοστό απόσβεσης, η δε μη διενέργεια και σχετική καταχώρηση αποσβέσεων συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος διενέργειας των μη διενεργηθεισών αποσβέσεων στο μέλλον, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 24 παρ. 5 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2020 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2020)) και σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα συναφώς με την παρ. 6 της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών.

ε) Σ' ό,τι αφορά στη δαπάνη αγοράς πετρελαίου θέρμανσης δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο τρόπος που η δαπάνη αυτή συσχετίζεται με το χώρο που η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί, κατά τους ισχυρισμούς της, ως έδρα της, ώστε να αποκλεισθεί το γεγονός να αφορά σε προσωπική καταναλωτική δαπάνη.

στ) Κατ' επέκταση, δεν είναι δυνατή ούτε η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα)), δεδομένου ότι δεν εξειδικεύεται, και μάλιστα τεκμηριωμένα, με την προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών μέσων (εγγράφων), η χρήση (μέρους) της οικίας του ως άνω φυσικού προσώπου ως έδρα της προσφεύγουσας.

ζ) Εξάλλου, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συγκεκριμένα από τη σελ. 46 αυτής, οι υπό κρίση δαπάνες της προσφεύγουσας δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, επειδή κρίθηκε ότι δεν αφορούσαν τη δραστηριότητά της, αλλά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του ιδιοκτήτη του ακινήτου, το οποίο η ίδια έχει δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ως έδρα της και το οποίο το φυσικό αυτό πρόσωπο έχει δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ως οικία του, στη ίδια δε αυτή σελ. 46 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου παρατίθεται αναλυτικός πίνακας με τις δαπάνες αυτές που περιλαμβάνει και στήλη με σύντομη, πλην όμως περιεκτική -και κατά τούτο επαρκή- και σαφή, διευκρίνιση/εξειδίκευση για καθεμιά από αυτές αναφορικά με το σε τι αφορά και κατ' επέκταση τη μη παραγωγικότητά της κατά την κρίση του ελέγχου, θα ήταν δε περιττή περισσότερο αναλυτική αιτιολογία, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. α' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την(κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2020)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της παραγωγικότητας μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι αυτή πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια/για λόγους που άπτονται της λειτουργίας/δραστηριότητας της επιχείρησης, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η δε προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο σχετικό βάρος της

ούτε κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και μέχρι την έκδοση και την κοινοποίηση σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου της εν λόγω φορολογικής αρχής, ήτοι στο στάδιο προτού ο έλεγχος διατυπώσει την αιτιολογία του, κατά το ειδικότερο σχετικό βάρος της (δηλαδή το βάρος της να αποδείξει την παραγωγικότητα των δηλωθεισών από την ίδια ως παραγωγικών και συνεπώς ως εκπεστέων δαπανών της, προτού ο έλεγχος διατυπώσει την αιτιολογία του αναφορικά με την αναγνώριση ή τη μη αναγνώρισή τους), αλλά ούτε και στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, όπως ήδη προεκτέθηκε.

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον έκτο 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 (.....): «*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 (.....): «*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 προφορικά, 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 των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «*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 των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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 επίδοση 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 δίδει 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 τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και του άρθρου 24 παρ. 4 ΚΦΔ, καθώς και εκείνες του άρθρου 6 παρ. 2 ν. 2690/1999, δεδομένου ότι με την απόαίτησή της προς την Υπηρεσία μας ζήτησε να της χορηγηθούν επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων που έλαβε υπόψη το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και με βάση τις διαπιστώσεις επί των οποίων διενήργησε φορολογικές εγγραφές (επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων), καθώς και αντίγραφο των απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, πλην όμως η Υπηρεσία μας ουδόλως ανταποκρίθηκε στο αίτημά της αυτό.

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

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 50-97 και 108-123 αυτής αντίστοιχα) -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 3^{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 τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ και 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 των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)) 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. 96-97 και 122-123 αυτής αντίστοιχα). Επομένως, εν προκειμένω τηρήθηκε πλήρως το δικαίωμα της προσφεύγουσας σε ακρόασή της από τη (Φορολογική) Διοίκηση πριν την έκδοση και την κοινοποίηση σ' αυτήν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ..

β) Όπως προκύπτει σαφώς από την από οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσης της

ΥΕΔΔΕ Αττικής (σελ. 29 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 Β' 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. Σημειώμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επ' αυτού δε η προσφεύγουσα δεν τοποθετήθηκε εντός της κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. εδ. γ' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων (.....)) 20ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίησή του. Επομένως, εν προκειμένω τηρήθηκε πλήρως το δικαίωμα της προσφεύγουσας σε ακρόασή της από τη (Φορολογική) Διοίκηση πριν την έκδοση και την κοινοποίηση σ' αυτήν της εν λόγω έκθεσης ελέγχου.

γ) Με εξαίρεση (i) τις πληροφοριακές εκθέσεις / δελτία πληροφοριών, καθώς και την έκθεση απόψεων επί της εκάστοτε ενδικοφανούς προσφυγής, που αποτελούν εσωτερικά έγγραφα της Διοίκησης και ως τέτοια δεν επηρεάζουν καθ' οιονδήποτε τρόπο ούτε την πλήρη άσκηση του δικαιώματος ενός φορολογούμενου προσώπου σε ακρόασή του πριν την έκδοση και κοινοποίηση σ' αυτό καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης ούτε την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματός του σε παροχή έννομης προστασίας σε ενδικοφανές στάδιο, δεδομένου ότι δεν μπορεί να στηριχτεί νομίμως οποιαδήποτε πράξη της Φορολογικής Διοίκησης επ' αυτών, και (ii) έγγραφα που αφορούν σε άλλα φορολογούμενα πρόσωπα και καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο (με την έννοια ότι απαγορεύεται να δοθεί σε τρίτους πρόσβαση στα έγγραφα αυτά), όλα τα υπόλοιπα αιτηθέντα από την προσφεύγουσα με την απόαίτησή της προς την Υπηρεσία μας έγγραφα βρίσκονταν ήδη στην κατοχή της κατά την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησης στην Υπηρεσία μας.

Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον έβδομο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι για τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις δε συνετάγη ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για κάθε φορολογικό αντικείμενο, η οποία και θα έπρεπε να συνοδεύει τις σχετικές με τις φορολογίες αυτές πράξεις, επικαλείται δε τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 περ. α' και του άρθρου 21 παρ. 3 περ. ιε' π.δ. 16/1989, καθώς και τις υπ' αριθμ. 754/2003 και 2357/2001 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από καμία διάταξη της ισχύουσας κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (.....) νομοθεσίας δεν προβλεπόταν ότι απαγορεύεται η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για το ίδιο φορολογούμενο πρόσωπο και για τις ίδιες περιόδους ελέγχου να περιλαμβάνονται, αν και διακριτά, πάντως σε ένα ενιαίο έγγραφο, ενώ παράλληλα δεν υφίσταται

μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που να έχει κρίνει το αντίθετο. Για τους λόγους αυτούς, ο έβδομος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 εδ. α' , β' και γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο, στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία, μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα και ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο, το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.*»

Επειδή, με τον όγδοο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Ουδείς υπάλληλος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής εκ των συμπραξάντων στην κατάρτιση της ενιαίας οικείας έκθεσης ελέγχου επί πλειόνων του ενός φορολογικών αντικειμένων υπογράφει το περιεχόμενό της ούτε και αυτή φέρει υπογραφή-θεώρηση από τον προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, δε νοείται δε βεβαίωση περί ακριβές αντιγράφου από το πρωτότυπο μιας έκθεσης ελέγχου, το οποίο αφενός μεν δε φέρει τις υπογραφές των υπαλλήλων και αφετέρου η βεβαίωση αυτή να υπογράφεται από τον ελεγκτή της υπόθεσης αυτής και όχι από τμηματάρχη της υπηρεσίας αυτής.

β) Με τις διατάξεις της περίπτωσης ι' της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΠΔ 16/5.1.1989 «περί του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου» ορίζονται τα εξής: «*Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει: α)..... γ)....γ)....δ).... ε)..... στ).....ζ).... η).... θ)..... ι) Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφής από ελεγκτές.*».

γ) Δε γνωρίζει τι ακριβώς επεδίωκε το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την ενσωμάτωση του με αριθ. πρωτ. εγγράφου των απόψεών της επί των διαλαμβανομένων στο υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου και των προσωρινών προσδιορισμών στην κοινή έκθεση ελέγχου των φορολογικών αντικειμένων, στην οποία και εμφανίζονται: (i) όσον αφορά τις σελίδες 1 έως και 9 του εγγράφου αυτού των απόψεών της, στις σελίδες 78 έως και 86 της έκθεσης ελέγχου, (ii) όσον αφορά την σελίδα 10 του εγγράφου των απόψεών της, στη σελίδα 91 της έκθεσης ελέγχου, (iii) όσον αφορά τις σελίδες 11 έως και 14 του εγγράφου των απόψεών της, στις σελίδες 87 έως και 90 της έκθεσης ελέγχου, (iv) όσον αφορά την σελίδα 15 του εγγράφου των απόψεών της, στη σελίδα 93 της έκθεσης ελέγχου, (v) όσον αφορά την σελίδα 16 του εγγράφου των απόψεών της, στη σελίδα 92 της έκθεσης ελέγχου και (vi) όσον αφορά τις σελίδες 17 και 18 του εγγράφου των απόψεών της στις σελίδες 94 και 95 της έκθεσης ελέγχου.

Η εικόνα αυτή της έκθεσης ελέγχου δεν αποτελεί εικόνα ενός γνήσιου δημοσίου εγγράφου που κοινοποιείται στον φορολογούμενο ούτε και το κύρος αυτής, που αποτελεί την αιτιολογία των πράξεων, μπορεί να στηρίξει την νομιμότητα των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, τις οποίες και συνοδεύει.

δ) Επί του ζητήματος αυτού, ιδία για την περίπτωση της μη υπογραφής-θεώρησης της έκθεσης ελέγχου από το αρμόδιο προς τούτοις διοικητικό όργανο (και εν προκειμένω από τον προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής), με τη δικαστηριακή νομολογία (ΣΤΕ) έχει κριθεί ότι η πλημμέλεια αυτή καθιστά την πράξη που συνοδεύει νομικά πλημμελή και ακυρωτέα (ΣΤΕ 3578/2013).

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

α) Όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 37 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)), η πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται είτε από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) είτε από άλλη/άλλο ειδικά οριζόμενη/-ο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία / ο οποίος επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι η προϊσταμένη / ο προϊστάμενος της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής. Υπό αυτή την έννοια η υπογραφή της/του εκάστοτε αρμόδιας/-ου υπαλλήλου (οργάνου) τίθεται υποχρεωτικά κατά νόμον επί του πρωτοτύπου της εκδοθείσας καταλογιστικής πράξης, όχι απαραίτητως και επί των ακριβών αντιγράφων του, επί των οποίων νομίμως τίθεται, μαζί βεβαίως με την επίσημη σφραγίδα του Ελληνικού Κράτους, μόνο η υπογραφή του οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδιο για την έκδοση του εκάστοτε ακριβούς, εκ του πρωτοτύπου εγγράφου, αντιγράφου και τα οποία (ακριβή αντίγραφα) έτσι σφραγισμένα και υπογεγραμμένα έχουν την ίδια ακριβώς ισχύ με το πρωτότυπο έγγραφο και κοινοποιούνται στο πρόσωπο, στο οποίο αφορούν, ενώ το πρωτότυπο παραμένει, όπως είναι εύλογο, στο αρχείο της εκάστοτε δημόσιας υπηρεσίας.

β) Από καμία διάταξη της ισχύουσας κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (.....) νομοθεσίας δεν προβλεπόταν ότι η εκ παραδρομής παράθεση στην οικεία έκθεση ελέγχου των σελίδων του εγγράφου με τις απόψεις του ελεγχόμενου προσώπου επί του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου όχι κατά τη συνεχόμενη αρίθμησή τους, αλλά εν μέρει σε ασυνεχή αρίθμηση, όπως προφανώς έχει συμβεί στην υπό κρίση περίπτωση, επιδρά καθ' οιονδήποτε βαθμό στη νομιμότητα και στο κύρος της εκάστοτε καταλογιστικής πράξης που η έκθεση αυτή ελέγχου συνοδεύει ως συνιστώσα την αιτιολογία της, , ενώ παράλληλα δεν υφίσταται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που να έχει κρίνει το αντίθετο.

Για τους λόγους αυτούς, ο όγδοος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται. 2. α) Με απόφαση του Διοικητή, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται μέσα στο επόμενο έτος κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την παρ. 1, λαμβανομένων υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα (12) μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα. β) Ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περ. α' αφορά καταρχήν σε ελέγχους των τελευταίων τριών (3) ετών, για τα οποία έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του πρώτου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.»

Επειδή, με τον ένατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Κατά την έκδοση της υπ' αριθμ. εντολής του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής παραβιάσθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 περ. β' ΚΦΔ. Σκοπός του νομοθέτη με την καθιέρωση των εν λόγω διατάξεων ήταν η προτεραιοποίηση των προς έλεγχο φορολογικών υποθέσεων και η φανερή δράση της Διοίκησης ενόψει αποτροπής των οργάνων των φορολογικών αρχών να πραγματοποιούν ελέγχους σε άλλες φορολογικές υποθέσεις με υποκειμενικά και εν πολλοίς προσωπικά κριτήρια.

β) Εν προκειμένω και δεδομένου ότι κατά τον χρόνο έκδοσης της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου (.....) είχε υποβάλει τη δήλωση ΦΕνπ φορολογικού έτους 2022, ο φορολογικός έλεγχος θα μπορούσε να διενεργηθεί στα φορολογικά έτη 2022, 2021 και 2020, επ' ουδενί όμως και στα φορολογικά έτη 2019, 2018 και 2017. Και ναι μεν θα μπορούσε ο έλεγχος αυτός να επεκταθεί και στα δύο (2) προηγούμενα της τριετίας φορολογικά έτη, ήτοι και στα φορολογικά έτη 2019 και 2018 (όχι όμως και στο έτος 2017), υπό την προϋπόθεση ότι θα είχε πραγματοποιηθεί καταρχήν ο έλεγχος στην τελευταία τριετία (διότι δεν νοείται επέκταση επί μη διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου) και ότι επληρούντο προς τούτοις τα κριτήρια που όριζε με την απόφασή του ο Διοικητής της ΑΑΔΕ κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ, τα οποία ναι μεν δε δημοσιεύονται, πλην όμως θα πρέπει αυτά να περιέχονται σε σχετική απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία θα έπρεπε να μνημονεύεται στην έκθεση ελέγχου.

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

α) Η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει αν η περίπτωση του υπό κρίση ελέγχου αποτελεί περίπτωση εκ των προβλεπόμενων στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 26 παρ. 2 **περ. α' εδ. β' ΚΦΔ** ή εκ των προβλεπόμενων στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 26 παρ. 2 **περ. β' ΚΦΔ**, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί της αυτοί.

β) Από καμία διάταξη της ισχύουσας κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (.....) νομοθεσίας δεν προβλεπόταν ότι η μη τήρηση των διατάξεων του άρθρου 26 παρ. 2 **περ. α' εδ. β' ΚΦΔ** και του άρθρου 26 παρ. 2 **περ. β' ΚΦΔ** επιδρά καθ' οιονδήποτε βαθμό στη νομιμότητα και στο κύρος της εκάστοτε καταλογιστικής πράξης, ενώ παράλληλα δεν υφίσταται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που να έχει κρίνει το αντίθετο.

Για τους λόγους αυτούς, ο ένατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δέκατο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δέκατο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη επίσημα και ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά παραστατικά και έγγραφα και με βάση αυτά προβαίνει σε διαπιστώσεις και λοιπές φορολογικές εγγραφές (επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων), χωρίς προηγουμένως για την αποδεικτική αξία αυτών να έχει συνταχθεί και κοινοποιηθεί έκθεση κατάσχεσης, σύμφωνα δε με όσα διαλαμβάνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου:

- (i) με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και λοιπές ελεγκτικές διασταυρώσεις στα λογιστικά βιβλία και στα λογιστικά στοιχεία που προσκομίστηκαν ο έλεγχος προέβη σε πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων και πλήθος ελεγκτικών διασταυρώσεων, τα οποία και έλαβε υπόψη για την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής φόρων και λοιπών προστίμων, χωρίς ωστόσο για την αποδεικτική αξία αυτών να έχει συντάξει έκθεση κατάσχεσης, όπως τούτο ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 3 και του άρθρου 24 παρ. 4 ΚΦΔ, ειδικότερα δε ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα λογιστικά της αρχεία, μεταξύ των οποίων και τα φορολογικά στοιχεία προμηθευτών και λοιπών πιστωτών, τα οποία μάλιστα αναποδείκτως χαρακτηρίζει ως εικονικά, βεβαιώνοντας ότι δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου·
- (ii) με βάση άλλα παραστατικά και λοιπά έγγραφα (φωτοαντίγραφα επιταγών, αποδείξεις, παραστατικά καταθέσεων κ.λπ.), τα οποία, ενώ βεβαιώνει ότι κατασχέθηκαν, εν τούτοις ούτε μνημονεύει τα στοιχεία της έκθεσης αυτής ούτε βεβαίως και αποδεικνύει ότι αντίγραφο αυτής της έχει επιδοθεί.

Συναφώς, η προσφεύγουσα επικαλείται τις υπ' αριθμ. 1066/2005 και 1063/2005 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής

διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (σελ. 6 αυτής), για τα προσκομισθέντα στη Φορολογική Διοίκηση έγγραφα, επί των οποίων βασίστηκε ο υπό κρίση έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κατά την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης με αυτές, ως συνιστώσας αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, είχαν ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί (σε αντίθεση με όσα ανακριβώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα) οι υπ' αριθμ. εκθέσεις κατάσχεσης του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (καθώς και τα σχετικά υπ' αριθμ. σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου κατάσχεσης του ιδίου Προϊσταμένου αντίστοιχα), οι οποίες μαζί με όλα τα κατασχεθέντα διαβιβάστηκαν στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, συναφώς δε δεν ήταν απαραίτητη κατά νόμον η έκδοση και κοινοποίηση νέας έκθεσης κατάσχεσης. Για το λόγο αυτό, ο δέκατος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, 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 Διοίκησης, 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 Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, 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 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με την επωνυμία, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1				Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017
2				Φόρος εισοδήματος	01/01/2018 - 31/12/2018
3				Φόρος εισοδήματος	01/01/2019 - 31/12/2019

4				Φόρος εισοδήματος	01/01/2020 - 31/12/2020
---	-------	-------	-------	----------------------	----------------------------

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
5				ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017
6				ΦΠΑ	01/01/2018 - 31/12/2018
7				ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019
8				ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020

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

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

I. ΦΕνπ

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	7.975,00 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	3.987,50 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>11.962,50 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	9.511,91 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	4.755,96 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>14.267,87 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2019-31.12.2019

Διαφορά κύριου φόρου	10.059,42 €
----------------------	-------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	5.029,71 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>15.089,13 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020

Διαφορά κύριου φόρου	4.000,55 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020	2.000,28 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>6.000,83 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίως δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	=
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>6.240,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	8.834,59 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίως δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	4.417,29 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>13.251,88 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.805,41 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2019-31.12.2019

Διαφορά κύριου φόρου	13.500,59 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίως δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	6.750,30 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>20.250,89 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.960,82 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020

Διαφορά κύριου φόρου	6.350,70 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίως δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020	3.175,35 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>9.526,05 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>833,90 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-.....του Προϊσταμένου του 3^{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.