



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/01/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 29

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, με έδρα νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της απόκαι 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:

Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 98.310,00 €, πλέον 49.155,00 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2016, ήτοι συνολικό ποσό 147.465,00 €, 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 άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ.».

Η διαφορά αυτή ΦΕνπ προέκυψε επί τη βάσει της απόοικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την προσθήκη στα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της (κέρδη) της περιόδου αυτής και τελικά στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά της 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 πέντε (5) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **339.000,00 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα / Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	337.772,65 €	676.772,65 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παντελώς αόριστες και αναίτιολόγητες οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ περί εικονικότητας των ως άνω φορολογικών παραστατικών.

- 2) Ακόμα κι αν ήθελε υποτεθεί ότι η συγκεκριμένη εκδότρια είναι πράγματι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι τα τιμολόγια, που εκδόθηκαν για συγκεκριμένες υπηρεσίες, είναι εικονικά, πολλώ μάλλον που η ίδια έχει εξοφλήσει πλήρως τα σχετικά ποσά με τραπεζικές επιταγές, που τέθηκαν στη διάθεση του υπό κρίση ελέγχου.

- 3) Αβάσιμη και όλως αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ περί μη παραγωγικότητας των ως άνω δαπανών.

Αβάσιμες οι σχετικές παραδοχές του ελέγχου, που ενέχουν ένα συγκεκριμένο λόγο σκοπιμότητας. Η συνεργασία της με την ως άνω εκδότρια επιτελούσε ένα και μοναδικό σκοπό, που δεν ήταν άλλος από την προβολή, ανάδειξη και προώθηση της ίδιας μέσω πολύ σημαντικών εκδηλώσεων που λάμβαναν κάθε φορά χώρα ανά την επικράτεια, κάτι που καθιστά την κρίση περί τοπικής αναντιστοιχίας της έδρας της με την εκάστοτε εκδήλωση και το κοινό, στο οποίο απευθυνόταν, καθ' όλα άστοχη.

- 4) Τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως εικονικά, καθότι αφορούν σε πραγματικές εμπορικές συναλλαγές, που έλαβαν χώρα μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας και βασίζονται σε συγκεκριμένα ιδιωτικά συμφωνητικά διαφημιστικής προβολής, τα οποία έχουν συνταχθεί και υπογραφεί από τους νόμιμους εκπροσώπους των δύο εταιρειών και φέρουν σφραγίδα της εταιρείας και υπογραφή αυτών.

Η αξία όλων των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων έχει εξοφληθεί ολοσχερώς με τραπεζικές επιταγές, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα τους, καθώς και τα αντίγραφα των κινήσεων του λογαριασμού της το οικείο χρονικό διάστημα.

- 5) Ακόμα κι αν ήθελε υποτεθεί ότι η εκδότρια ενεργούσε ως παρένθετο πρόσωπο τρίτου υποκρυπτόμενου, τούτο ήταν εντελώς άγνωστο στην ίδια και φυσικά η ίδια δεν εμπλέκεται επ' ουδενί σε εικονική συναλλαγή ως προς την ταυτότητα του προσώπου που εξέδωσε τα κρίσιμα παραστατικά, αφού κάτι τέτοιο προϋποθέτει την εκ μέρους της γνώση του γεγονότος ότι το τιμολογούν πρόσωπο είναι διάφορο του προσώπου που εκπλήρωσε τη συναλλαγή.

Προς στοιχειοθέτηση της καλής της πίστης αναφορικά με την αληθινή εμπορική δραστηριότητα της εκδότριας επικαλείται την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων με καταθέσεις στην τράπεζα και επιταγές.

Επομένως, είναι σαφές ότι η αντισυμβαλλόμενη της-εκδότρια έφερε όλα τα εξωτερικά στοιχεία της νομίμως εμπορευόμενης επιχείρησης και ως εκ τούτου είναι αυτονόητο ότι πραγματοποίησε τις υπό κρίση συναλλαγές με καλή πίστη και με την απόλυτα σταθερή πεποίθηση ότι λειτουργεί στα πλαίσια της νομιμότητας και των χρηστών συναλλακτικών ηθών.

Ως προς τους πρώτο, δεύτερο, τέταρτο και πέμπτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και β' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και β' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι, καταρχήν, η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού), δηλαδή εν προκειμένω η 31^η Δεκεμβρίου του έτους, εντός του οποίου φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω επικαλούμενες από την προσφεύγουσα δαπάνες, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση πέντε (5) φορολογικά παραστατικά (ήτοι του 2016).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «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 ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία: «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 συνήθειες 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 ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία) 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, 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) [...]. 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 [...] 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) [...]. 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. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο 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) οι φωτογραφικές και κινηματογραφικές αναπαραστάσεις και κάθε άλλη απεικόνιση [...].»

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 παρ. 2-3 και 5-6 ΚΔΔ, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου, στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους, ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 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. [...]. 5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που

τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του ή αν πρόκειται για τα βιβλία που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 169. 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 ΚΔΔ, 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 4505/1995).»**

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/ 1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. Τούτο δεν συνιστά 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, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια εντός του 2016 των ως άνω υπό κρίση πέντε (5) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	603	12.02.2016	100.000,00 €	23.000,00 €	123.000,00 €
2	799	23.09.2016	120.000,00 €	28.800,00 €	148.800,00 €
3	865	04.11.2016	75.000,00 €	18.000,00 €	93.000,00 €
4	919	14.12.2016	16.000,00 €	3.840,00 €	19.840,00 €
5	921	16.12.2016	28.000,00 €	6.720,00 €	34.720,00 €
ΣΥΝΟΛΟ			339.000,00 €	80.360,00 €	419.360,00 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα αναφερόμενα στις σελ. 10-11 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, απόοικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ) 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» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 10-11 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, απόοικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ), κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση δε διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

β) Η εκδότρια δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό.

Εξάλλου, τα δύο οχήματα που φαίνονται στο μητρώο της αποτελούν δύο πολυτελή οχήματα μάρκας που η χρήση τους δε συνάδει με τις δραστηριότητές της.

γ) Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες (σχετικό το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), από το οποίο προέκυψε ότι για την εκδότρια δε βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών-εξαγωγών και διαμετακόμισης από και προς τρίτες χώρες.

δ) Δεν απασχόλησε προσωπικό (σχετικό το υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕέγγραφο του ΕΦΚΑ - Κεντρική Υπηρεσία - Διεύθυνση εισφορών μισθωτών, από το οποίο προκύπτει ότι η εκδότρια, σύμφωνα με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ), είχε απογραφεί ως εργοδότης (με ΑΜΕ), πλην όμως ο ΑΜΕ απενεργοποιήθηκε στην συνέχεια από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΦΚΑ και δεν υποβλήθηκαν αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις ούτε και δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

Εξάλλου, δε δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών ούτε υπερβολάβους, μέσω των οποίων τυχόν πραγματοποιούσε τις δραστηριότητές της (δεδομένου ότι δε διέθετε προσωπικό).

ε) Φέρεται να συστάθηκε με άλλη αρχική επωνυμία με αρχικό εταίρο και διαχειριστή φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ, ο οποίος ήδη από το 2015 είχε καταθέσει στην ΥΕΔΔΕ Αττικής ένορκη βεβαίωσή του, σύμφωνα με την οποία: «Ο κ., εν αγνοία μου, χρησιμοποίησε τα προσωπικά μου στοιχεία, προκειμένου να ασκεί εμπορία με διάφορες εταιρείες και με αντικείμενο που δε γνώριζα και ούτε τις δραστηριότητές του γνώριζα, και τα πληροφορήθηκα και έλαβα γνώση από την αλληλογραφία του σπιτιού μου. Δεν γνωρίζω αν αυτός έχει χρησιμοποιήσει τα στοιχεία μου και σε άλλες δραστηριότητές του και δεν γνωρίζω επίσης και με ποιο αντικείμενο...»

Από έρευνα προέκυψε ότι οκαι ΑΔΤ με στοιχεία δεν αφορά σε υπαρκτό πρόσωπο και το ΑΦΜ του απενεργοποιήθηκε ήδη από 26.3.2013.

Σύμφωνα δε με το σύστημα ταυτοτήτων της Ελληνικής Αστυνομίας η ταυτότητα με στοιχεία είναι πλαστή, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν ταυτότητες με δύο γράμματα εκ των οποίων το ένα να είναι το Γ.

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση πέντε (5) παραστατικά προς την προσφεύγουσα, από τα αναφερόμενα στη σελ. 12 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, απόοικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάση 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), ήτοι του ότι η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ 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 του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανυπαρξία εγκαταστάσεων και αποθηκευτικών χώρων, την ανυπαρξία (του απαιτούμενου) πάγιου εξοπλισμού, τη μη απασχόληση προσωπικού και παράλληλα τη μη χρησιμοποίηση υπεργολάβων (σύμφωνα με τις υποβληθείσες από την ίδια συγκεντρωτικών καταστάσεων (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών) για τη διενέργεια (μέσω αυτών) των δραστηριοτήτων της-, δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα, τα απαραίτητα υλικά και το απαιτούμενο προσωπικό (ήτοι τις απαραίτητες υποδομές και δυνατότητες), ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να παράσχει τις υπό κρίση υπηρεσίες στο σύνολό τους.

Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικώς στοιχεία προς τεκμηρίωση της επικαλούμενης συμμετοχής της στις σχετικές με τα υπό κρίση παραστατικά εκδηλώσεις (π.χ. φωτογραφίες από banners, φωτογραφίες από διαφημιστικές ταμπέλες που υπήρχαν στους φερόμενους χώρους προβολής, σχετικά διαφημιστικά έντυπα που τυχόν μοιράστηκαν, στα οποία να απεικονίζονται τα στοιχεία της ως διαφημιζόμενης επιχείρησης). Από τα προσκομισθέντα στοιχεία (φωτογραφίες και αντίγραφα εφημερίδων) προέκυπτε η πραγματοποίηση των σχετικών εκδηλώσεων, όχι όμως και η συμμετοχή της (ως διαφημιζόμενης επιχείρησης) σ' αυτές.

Επειδή:

α) με τον μεν πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ περί εικονικότητας των ως άνω κρίσιμων φορολογικών παραστατικών είναι παντελώς αόριστες και ανατιολόγητες,

β) με το δε δεύτερο λόγο της προβάλλει ότι, ακόμα κι αν ήθελε υποτεθεί ότι η εκδότρια των παραστατικών είναι πράγματι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι τα παραστατικά αυτά, που εκδόθηκαν για συγκεκριμένες υπηρεσίες, είναι εικονικά, πολλώ μάλλον που η ίδια έχει εξοφλήσει πλήρως τα σχετικά ποσά με τραπεζικές επιταγές, που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, ενώ

γ) με τον τέταρτο λόγο της προβάλλει ότι περαιτέρω τα παραστατικά σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως εικονικά, καθότι (i) αφορούν σε πραγματικές εμπορικές συναλλαγές, που έλαβαν χώρα μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας και βασίζονται σε συγκεκριμένα ιδιωτικά συμφωνητικά διαφημιστικής προβολής, τα οποία έχουν συνταχθεί και υπογραφεί από τους νόμιμους εκπροσώπους των δύο εταιρειών και φέρουν σφραγίδα της εταιρείας και υπογραφή αυτών, και (ii) η αξία τους έχει εξοφληθεί ολοσχερώς με τραπεζικές επιταγές, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα τους, καθώς και τα αντίγραφα των κινήσεων του λογαριασμού της το οικείο χρονικό διάστημα, και τέλος

δ) με τον πέμπτο λόγο της προβάλλει ότι, ακόμα κι αν ήθελε υποτεθεί ότι η εκδότρια ενεργούσε ως παρένθετο πρόσωπο τρίτου υποκρυπτόμενου, τούτο ήταν εντελώς άγνωστο στην ίδια και φυσικά η ίδια δεν εμπλέκεται επ' ουδενί σε εικονική συναλλαγή ως προς την ταυτότητα του προσώπου που εξέδωσε τα κρίσιμα παραστατικά, αφού κάτι τέτοιο προϋποθέτει την εκ μέρους της γνώση του γεγονότος ότι το τιμολογούν πρόσωπο είναι διάφορο του προσώπου που εκπλήρωσε τη συναλλαγή, προς στοιχειοθέτηση δε της καλής της πίστης αναφορικά με την αληθινή εμπορική δραστηριότητα της εκδότριας επικαλείται την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων με καταθέσεις στην τράπεζα και επιταγές. επομένως, είναι σαφές ότι η αντισυμβαλλομένη της-εκδότρια έφερε όλα τα εξωτερικά στοιχεία της νομίμως εμπορευόμενης επιχείρησης και ως εκ τούτου είναι αυτονόητο ότι πραγματοποίησε τις υπό κρίση συναλλαγές με καλή πίστη και με την απόλυτα σταθερή πεποίθηση ότι λειτουργεί στα πλαίσια της νομιμότητας και των χρηστών συναλλακτικών ηθών.

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

α) Η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει σε τι ακριβώς συνίσταται η αοριστία και το ανατιολόγητο των διαπιστώσεων του ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ περί εικονικότητας των ως άνω κρίσιμων φορολογικών παραστατικών, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της αυτός.

β) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπεροβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, απόοικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και συγκεκριμένα από τις σελ. 10-11 και 12 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 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 πέντε (5) που έλαβε και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της (κυρίως: ανύπαρκτες αγορές σε σχέση με τις εκροές της, μη απασχόληση προσωπικού και παράλληλα μη χρησιμοποίηση υπεργολάβων για τη διενέργεια (μέσω αυτών) των δραστηριοτήτων της, ανυπαρξία της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής και γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων) ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά

θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό του νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την ως άνω από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως εικονικών παραστατικών πέραν των ήδη διενεργηθέντων συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Αττικής (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)), παρόλ' αυτά όμως προέβη και ο ίδιος σε συγκεκριμένες ενέργειες, σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου του και συγκεκριμένα στις σελ. 9-10 και 11 αυτής.

γ) Μόνη η επίκληση από την προσφεύγουσα του ότι

- η ίδια έχει εξοφλήσει πλήρως τα ποσά, στα οποία αφορούν τα ως άνω υπό κρίση παραστατικά, με τραπεζικές επιταγές, και
- τα παραστατικά αυτά αφορούν σε πραγματικές εμπορικές συναλλαγές, που έλαβαν χώρα μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας και βασίζονται σε συγκεκριμένα ιδιωτικά συμφωνητικά διαφημιστικής προβολής, τα οποία έχουν συνταχθεί και υπογραφεί από τους νόμιμους εκπροσώπους των δύο εταιρειών και φέρουν σφραγίδα της εταιρείας και υπογραφή αυτών,

και η προσκόμιση αντιγράφων των επιταγών και των κινήσεων του λογαριασμού της το οικείο χρονικό διάστημα, καθώς και των επικαλούμενων συμφωνητικών (τα οποία ωστόσο δε φέρουν βέβαιη χρονολογία), δεν τεκμηριώνουν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό της ότι όντως οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια, πραγματοποιήθηκαν, αφού συναφώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικώς έγγραφα που να τεκμηριώνουν, συνολικώς και συνδυαστικώς εκτιμώμενα, με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό αυτό, όπως π.χ. στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τα πρόσωπα που εισέπραξαν τα τιμολογηθέντα ποσά ήταν είτε ο μοναδικός εταίρος της (αν ήταν φυσικό πρόσωπο) είτε άλλο/-α πρόσωπο/-α που ασκούσε/-αν τη διαχείρισή της (αν ήταν φυσικό/-ά πρόσωπο/-α) ή άλλα πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτόν/αυτά προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεόμενα με την εκδότρια με οποιαδήποτε (έννομη) σχέση ή έστω προμηθευτές της, άλλα τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση της αμοιβής των επικαλούμενων συναλλαγών, σχετικά συμφωνητικά συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκδότρια επιχείρηση ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει τις σχετικές συμφωνίες, στοιχεία προς τεκμηρίωση της επικαλούμενης συμμετοχής της στις σχετικές με τα υπό κρίση παραστατικά εκδηλώσεις (π.χ. φωτογραφίες από banners, φωτογραφίες από διαφημιστικές ταμπέλες που υπήρχαν στους φερόμενους χώρους προβολής, σχετικά διαφημιστικά έντυπα που τυχόν μοιράστηκαν, στα οποία να απεικονίζονται τα στοιχεία της ως διαφημιζόμενης επιχείρησης), κ.λπ.

δ) Από τη στιγμή που η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΕνπ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη 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 ως άνω ειδικότερων ισχυρισμών που προβάλλει η προσφεύγουσα με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της.

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

Επειδή, περαιτέρω, δεδομένου ότι, κατά τα προεκτεθέντα, η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας των δαπανών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση πέντε (5) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά, στηρίζεται στην εικονικότητα των οικείων συναλλαγών και συγκεκριμένα στη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, ο **τρίτος** λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως **αλυσιτελώς προβαλλόμενος**.

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 απόοικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

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

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	98.310,00 €
----------------------	-------------

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016	49.155,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>147.465,00 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ)

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**

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.