



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1674**

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. Τρίπολης, με έδρα στο νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της, από τον ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή της, Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, κατοίκου κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΦΕνπ	01/01/2019 - 31/12/2019	33.192,20 €
2				ΦΕνπ	01/01/2020 - 31/12/2020	8.115,77 €

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
3				ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019	17.148,35 €
4				ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020	-

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού α) ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και β) ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

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

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

* * * * *

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία, δεδομένου ότι κατά τα βεβαιούμενα με την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επ' αυτής οι ως άνω πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 23.12.2024, κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ι. Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 22.128,13 €, πλέον 11.064,07 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2019, ήτοι συνολικό ποσό 33.192,20 €, 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 εν λόγω οφειλόμενου ΦΕνπ.

- 2) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 5.410,51 €, πλέον 2.705,26 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2020, ήτοι συνολικό ποσό 8.115,77 €, 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 εν λόγω οφειλόμενου ΦΕνπ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕνπ προέκυψαν επί τη βάσει των απόοικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) το φορολογητέο εισόδημα (κέρδη) της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) 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 δεκαοκτώ (18) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών επιχειρήσεων) συνολικού ύψους **92.200,56 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	20.071,82 €	112.272,38 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **92.200,56 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	20.071,82 €	112.272,38 €

και β) το φορολογητέο εισόδημα (κέρδη) της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) 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 τέσσερα (4) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών επιχειρήσεων) συνολικού ύψους **22.543,79 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης
---------------------	-----------------------------------

	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2020-31.12.2020	14.739,20 €	37.282,99 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **22.543,79 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2020-31.12.2020	14.739,20 €	37.282,99 €

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 11.432,23 €, πλέον 5.716,12 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 17.148,35 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 858,09 €, 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».
- 2) Με την υπ' αριθμ.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 30.368,07 € που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο για μεταφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της περιόδου αυτής στο ποσό των 26.579,51 € (διαφορά 3.788,56 €).

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) 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 **92.200,56 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά δεκαοκτώ (18) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 12.290,32 €) και

β) 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 **22.543,79 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά τεσσάρων (4) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.930,68 €),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	771.271,43 €	679.070,87 €
01.01.2020-31.12.2020	945.307,53 €	922.763,74 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως στην τροποποίηση, των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 79 παρ. 4 ν. 5104/2024 και εσφαλμένη εκτίμηση του όλου αποδεικτικού υλικού εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αναφορικά με την κρίση της περί συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών εταιρειών και περί μη πραγματοποίησης των οικείων συναλλαγών – Η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών εταιρειών.
- 2) Πλήρης πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών με τις εκδότριες επιχειρήσεις και καλή πίστη της αναφορικά με τη συναλλακτική ύπαρξη τούτων, καθώς και το γεγονός ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις που εξέδωσαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ήταν αυτές που πούλησαν και τα σχετικά αγαθά.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ρητώς αναφέρονται στην απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 4-5 αυτής):

«Όπως αναφέρουμε στην έκθεση ελέγχου, επειδή η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι για το σύνολο των συναλλαγών της υπάρχουν νόμιμα και αξιόπιστα παραστατικά τεκμηρίωσης και διασφάλισης της συναλλαγής, ο έλεγχος έκρινε ότι μέρος από τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία που η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και δέχτηκε τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης περί καλής πίστης. Για το υπόλοιπο μέρος εξ αυτών ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους και εκδόθηκαν για μη πραγματικές συναλλαγές.

Η ελεγχόμενη οντότητα με την ενδικοφανή προσκόμισε επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία για ορισμένες εκ των συναλλαγών της με τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες. **Προσκομίστηκαν** σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτουμε παρακάτω αντίγραφα των μεταφορικών εγγράφων όπως τιμολόγια, CMR, κλπ.. Τα στοιχεία αυτά σύμφωνα με το σκεπτικό που αναλύουμε στην έκθεση **μπορούν να γίνουν δεκτά** για τις παρακάτω συγκεκριμένες συναλλαγές.

Έτος 2019

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. ΣΕ €	Φ.Π.Α. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ - ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1				4.800,00	624,00	5.424,00		
2				2.766,45	663,94	3.430,39		
3				4.624,60	601,19	5.225,79		
4				4.598,00	597,74	5.195,74		
5				4.628,40	601,69	5.230,09		
6				4.050,00	526,50	4.576,50		
7				4.506,60	585,85	5.092,45		
8				4.673,10	607,50	5.280,60		
9				4.491,80	583,93	5.075,73		
10				4.484,40	582,97	5.067,37		
11				4.495,50	584,41	5.079,91		
12				4.421,50	574,79	4.996,29		
13				4.675,00	607,75	5.282,75		
14				4.553,45	591,94	5.145,39		
15				4.391,76	570,93	4.962,69		
			ΣΥΝΟΛΟ	66.160,56	8.905,13	75.065,69		

Για τις παρακάτω συναλλαγές που δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης οντότητας.

Έτος 2019

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. ΣΕ €	Φ.Π.Α. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ - ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1				4.017,60	522,28	4.539,88		

2	.....	.....	.....	13.392,00	1.740,96	15.132,96	.....	.....
3	.....	.....	.....	8.630,40	1.121,95	9.752,35	.....	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	26.040,00	3.385,19	29.425,19		

Έτος 2020

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. ΣΕ €	Φ.Π.Α. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ - ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1				5.121,00	665,73	5.786,73	.....	.....
2				4.899,36	636,91	5.536,27	.....	.....
3				6.262,63	814,14	7.076,77	.....	.....
4				6.260,80	813,90	7.074,70	.....	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	22.543,79	2.930,68	25.474,47		

Δ. ΠΡΟΤΑΣΗ- ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ. Κατόπιν των ανωτέρω **προτείνεται να γίνει μερικώς δεκτή η εξεταζόμενη ενδικοφανής προσφυγή.** [...].»

Κατόπιν αυτών οι ως άνω α) υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και β) υπ' αριθμ. 279/.....προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης πρέπει να τροποποιηθούν για τις αξίες που γίνονται επί της ουσίας δεκτές από τον έλεγχο με τα αναφερόμενα στην απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, της οποίας πλέον οι λόγοι αφορούν μόνο στις αξίες που δε γίνονται δεκτές στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 και στις ως άνω α) υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και β) υπ' αριθμ.....προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 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 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 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 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 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 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 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 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 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) [...].»

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 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, 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 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός των περιόδων 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 υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (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 31.12.2019, την 31.03.2020 και την 30.6.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Ιούνιο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το**

μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019, την 31.03.2020 και την 30.6.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Ιούνιο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) [...].*»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019, την 31.03.2020 και την 30.6.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Ιούνιο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «*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 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019, την 31.03.2020 και την 30.6.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Ιούνιο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «*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 [...], β) [...].*»

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, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (23.12.2024): «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, 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) [...].»

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 ΚΔΔ, 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. 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. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 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 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, η Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία με την επωνυμία εκδότρια εντός του 2019 των ως άνω υπό κρίση τριών (3) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1			4.017,60 €	522,28 €	4.539,88 €

2	.....	.....	13.392,00 €	1.740,96 €	15.132,96 €
3	.....	.....	8.630,40 €	1.121,95 €	9.752,35 €
ΣΥΝΟΛΟ			26.040,00 €	3.385,19 €	29.425,19 €

και εντός του 2020 των ως άνω υπό κρίση τριών (3) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1			4.899,36 €	636,91 €	5.536,27 €
2			6.262,63 €	814,14 €	7.076,77 €
3			6.260,80 €	813,90 €	7.074,70 €
ΣΥΝΟΛΟ			17.422,79 €	2.264,95 €	19.687,74 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα παρατιθέμενα στις σελ. 29-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχθέν φορολογικό έτος 2019, στη σελ. 28 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχθέν φορολογικό έτος 2020, στις σελ. 26-27 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ για την ελεγχθείσα φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 και στις σελ. 20-21 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ για την ελεγχθείσα φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 τμήματα της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας) 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 παρατιθέμενα στις εν λόγω σελίδες των οικείων εκθέσεων ελέγχου τμήματα της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας), 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) Ως έδρα της εκδότριας είναι δηλωμένη η διεύθυνση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της.

β) Από αυτοψία που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου στη δηλωθείσα εντός του 2020 νέα έδρα της στη θέση διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις λειτουργίας επιχείρησης (αγροτεμάχιο καλλιεργημένο με αραβόσιτο, με δύσκολη πρόσβαση, χωρίς σημείο φορτώσεων - εκφορτώσεων, χωρίς κτίσμα και χωρίς κινητή προκάτ κατασκευή).

γ) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα χορήγησης πληροφοριών και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία με την επωνυμία εκδότρια εντός του 2020 του ως άνω υπό κρίση ενός (1) φορολογικού παραστατικού, ήτοι του ακόλουθου παραστατικού:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1			5.121,00 €	665,73 €	5.786,73 €
ΣΥΝΟΛΟ			5.121,00 €	665,73 €	5.786,73 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα παρατιθέμενα στις σελ. 36-38 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχθέν φορολογικό έτος 2019, στη σελ. 34-36 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχθέν φορολογικό έτος 2020, στις σελ. 32-35 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ για την ελεγχθείσα φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 και στις σελ. 26-29 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ για την ελεγχθείσα φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 τμήματα της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων) 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 παρατιθέμενα στις εν λόγω σελίδες των οικείων εκθέσεων ελέγχου τμήματα της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων), 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 ουδέποτε άσκησε εμπορική δραστηριότητα στις δηλωθείσες ως έδρες της, δεδομένου ότι τα ακίνητα που δηλώθηκαν ως έδρα της ήταν χώροι πολύ μικρής επιφάνειας (γραφεία), όπου ήταν αδύνατο να αποθηκεύονται και να διακινούνται οι ποσότητες των αγαθών που περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία, ενώ ουδέποτε δήλωσε υποκατάστημα ως αποθήκη για την αποθήκευση και διακίνηση των αγαθών.

β) Δεν προέκυψαν αγορές εμπορευμάτων, τόσο από το εσωτερικό της χώρας όσο και από την αλλοδαπή (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις – εισαγωγές), που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που φέρεται να διενήργησε η εκδότρια στα κρίνόμενα έτη 2019 και 2020.

γ) Η εκδότρια δεν απασχόλησε προσωπικό (έμμισθο, ημερομίσθιο κ.λπ.).

δ) Η εκδότρια δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα.

ε) Η εκδότρια δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων, καθιστώντας αδύνατη κάθε ελεγκτική επαλήθευση.

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η φορολογική αρχή, αν και έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν απέδειξε τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων, αντιθέτως από όλα τα γεγονότα που σχετίζονται με τις υπό κρίση συναλλαγές προκύπτει ότι οι εκδότριες ήταν συναλλακτικά υπαρκτές παρά τη λογιστική αταξία και την εκ μέρους τους ενδεχόμενη τέλεση φορολογικών παραβάσεων, ειδικότερα δε ότι:

α) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών με εμπεριστατωμένες κρίσεις, τα δε πορίσματά της σχετικά με το ότι οι εκδότριες είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες περιορίζονται σε συναγωγές συμπερασμάτων και σε αξιολογικές κρίσεις και υποθέσεις και όχι σε περιστατικά, των οποίων ο ίδιος μπορούσε να έχει γνώση και από τα οποία μπορούσαν να δημιουργούνται εύλογες υπόνοιες περί συναλλακτικής ανυπαρξίας τους.

Ειδικότερα η φορολογική αρχή δεν προέβη σε κάποια αναφορά ως προς τα στοιχεία ή τις συνθήκες των συναλλαγών με τις εκδότριες κατά τρόπο ώστε να αποδεικνύεται ότι τα επίμαχα αγαθά δεν του παραδόθηκαν και δε χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησής του (παρασκευή και πώληση ζωοτροφών). Τα φερόμενα ως διαπιστωθέντα γεγονότα που δήθεν τεκμηριώνουν της εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών σχετίζονται με ζητήματα, όπως φερόμενη μη ανεύρεση των εκδοτριών στις δηλωθείσες έδρες, μη ανταπόκριση σε αιτήματα

παροχής πληροφοριών, μη δήλωση στις φορολογικές αρχές των προμηθευτών των αγαθών που πούλησαν (με αποτέλεσμα να φαίνεται ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν είχαν αποθέματα), έλλειψη δήλωσης στις αρμόδιες αρχές προσωπικού, καθώς και υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Εντούτοις τα ανωτέρω δεν μπορούν να τεκμηριώσουν συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών, καθώς, ορώμενα τόσο μεμονωμένα όσο και συνδυαστικά, δε σχετίζονται με τα συγκεκριμένα πωληθέντα αγαθά και επίσης δεν αποτελούν απόρροια διενέργειας επίκαιρου ελέγχου στην έδρα τους ούτε βεβαίως στην έδρα της επιχείρησής του, προκειμένου να διαπιστωθεί αν σώζονται αυτά, αν και τότε μεταπωλήθηκαν σε τρίτους καθώς και κατά πόσο εμφανίζονται στα βιβλία του και κυρίως στις καρτέλες απογραφής στο τέλος εκάστης φορολογικής περιόδου.

β) Προκειμένου η φορολογική αρχή να αμφισβητήσει την εν γένει συναλλακτική ύπαρξη των εκδοτριών, όφειλε να προβεί σε συνολική εκτίμηση των αποδεικτικών εγγράφων και να καταλήξει σε μία δέσμη ενδείξεων, από την οποία να προκύπτει, έστω και με έμμεσες αποδείξεις, ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι οικείες συναλλαγές και όχι να στηριχθεί σε εκτίμηση μεμονωμένων και αυτοτελών στοιχείων. Αντίθετα, όλως πλημμελώς και αυθαίρετως «απομόνωσε» συγκεκριμένες φορολογικές και λογιστικές παραβάσεις των εκδοτριών, στις οποίες στήριξε αποκλειστικά τη φερόμενη συναλλακτική ανυπαρξία τους, κρίση η οποία είναι απολύτως εσφαλμένη και αντίθετη στη νομολογία. Συγκεκριμένα:

Από τις εκδότριες έλαβε συνολικά 78 φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν σε αγορά αγροτικών προϊόντων απαραίτητων για την επιχείρησή του, με βάση το αντικείμενο δραστηριότητάς της. Εξ αυτών μόλις 21 κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, αποκλειστικά λόγω του ότι δήθεν δεν προσκόμισε παραστατικά για τις μεταφορές των οικείων ειδών. Συνεπώς, τα λοιπά 57 φορολογικά στοιχεία δεν ήταν εικονικά, καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

Εφόσον όμως οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιήθηκαν, τούτο καταδεικνύει ότι οι εκδότριες είχαν τη συναλλακτική δυνατότητα να του πουλήσουν τα εν λόγω είδη, δεδομένου ότι προφανώς τα προμηθεύτηκαν από άλλες επιχειρήσεις (το κατά πόσο για τις συναλλαγές αυτές εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία αποτελεί γεγονός που είναι αδύνατο να γνωρίζει), συνεργάστηκαν με μεταφορείς που πραγματοποίησαν τις συναλλαγές αυτές και περαιτέρω είχαν και την υποδομή, από πλευράς τραπεζικών λογαριασμών, να δέχονται πληρωμές.

Συνακόλουθα δε στέκει στην κοινή λογική οι εκδότριες για μέρος των επίμαχων συναλλαγών να θεωρούνται συναλλακτικά υπαρκτές και για μέρος αυτών όχι. Με άλλα λόγια δεν μπορεί να σταθεί νομικά ως βάσιμη η φερόμενη εικονικότητα κάποιων εκ των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων (ενώ μέρος αυτών κρίθηκε ότι δεν είναι εικονικά), εφόσον σε όλες τις περιπτώσεις πρόκειται για τα ίδια αγαθά, τα οποία διακινήθηκαν με τον ίδιο τρόπο προς τον ίδιο.

γ) Ιδιαίτερη σημασία αναφορικά με τη συναλλακτική δυνατότητα των εκδοτριών να προβούν στην πώληση των αγαθών έχει το γεγονός ότι όλες είχαν αντικείμενο σχετικό με την πώληση των ειδών που πούλησαν στον ίδιο, δηλαδή είχαν ως αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο αγροτικών ειδών, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δημοσιότητας του ΓΕΜΗ. Άλλωστε εκάστη εκδότρια ήταν και φορολογικά υπαρκτή, καθώς προέβη σε έναρξη εργασιών, είχε ΑΦΜ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, και υπέβαλε νομότυπα τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, εισοδήματος κ.λπ. Όλα αυτά και δη το γεγονός ότι όλες είχαν αντικείμενο συναφές με τα αγαθά που του πούλησαν και είχαν αρμόδια πρόσωπα-προσθηθέντες που ενεργούσαν για λογαριασμό τους, διαθέτοντας τηλέφωνα επικοινωνίας (τους αριθμούς των οποίων μπορούσε ο έλεγχος να

εξακριβώσει), καταμαρτυρούν ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτές, ο ίδιος τελούσε δε σε καλή πίστη όσον αφορά στα πρόσωπα αυτών.

δ) Η αναφορά του ελέγχου σε μη εμπορική υπόσταση των εκδοτριών, διότι είχαν αποχωρήσει από τις δηλωθείσες έδρες και δεν είχαν δηλώσει άλλη εγκατάσταση, δε στοιχειοθετεί ανυπαρξία των επίμαχων συναλλαγών, δεδομένου ότι αφενός δεν επιβεβαιώνεται η εν λόγω μεταφορά έδρας ως συντελεσθείσα κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα που αφορούσαν οι συναλλαγές και αφετέρου δεν έχει ουδεμία επίδραση στις μεταξύ τους συναλλαγές, δεδομένου ότι αυτές καταρτίστηκαν στην έδρα της επιχείρησής του, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τις εκδότριες και συνεπώς ούτε μπορούσε ούτε όφειλε να ελέγξει τυχόν δραστηριοποίησή τους σε συγκεκριμένο δηλωθέν κατάστημα-έδρα. Ακόμη δε κι αν ήθελε υποτεθεί ότι είναι αληθείς οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής, το γεγονός ότι κάποια εξ αυτών πιθανότατα κάποια στιγμή μετέφερε τις εγκαταστάσεις της σε άλλη διεύθυνση, χωρίς να γνωστοποιήσει στις φορολογικές αρχές την μεταβολή αυτή, εκφεύγει εντελώς της δυνατότητας γνώσης του λήπτη.

ε) Αναφορικά με τις αιτιάσεις του ελέγχου περί φορολογικής ασυνέπειας εκάστης εκδότριας (ανακριβής υποβολή δηλώσεων ή μη ανταπόκριση σε αιτήματα ελέγχου), αυτό δε συνεπάγεται την ανυπαρξία τους ως επιχειρήσεων, αφού μόνη η διαπίστωση τυχόν παραβάσεων ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων δεν αποδεικνύει και τη μη άσκηση επιχείρησης από αυτές και σε κάθε περίπτωση τα στοιχεία αυτά, ως στοιχεία καλυπτόμενα από το φορολογικό απόρρητο, δε θα μπορούσαν να είναι γνωστά στον ίδιο, ακόμη κι αν επεδείκνυε άκρα επιμέλεια προς τούτο.

στ) Συναφώς με τους ισχυρισμούς περί συναλλακτικής ανυπαρξίας και αναφορικά με τη φερόμενη μη απασχόληση προσωπικού: Αύτη προέκυψε συμπερασματικά και δη από το ότι οι εκδότριες δεν είχαν δηλώσει απασχόληση υπαλληλικού προσωπικού. Δεν μπορεί συνεπώς από τη διαπίστωση αυτή να συνάγεται εικονικότητα, καθώς υπήρχε η δυνατότητα εκτέλεσης των εργασιών με άλλους τρόπους και δη με υπεργολαβία, όπως άλλωστε προέκυψε πλήρως και από τον ίδιο τον έλεγχο, ο οποίος ανέφερε σε εκάστη έκθεση ελέγχου ότι «επίσης προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά των μεταφορικών επιχειρήσεων, τα οποία αντιπαραβλήθηκαν με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του ίδιου ή των εκδοτριών». Συνεπώς, προκύπτει σαφώς ότι οι εκδότριες είχαν συμβληθεί με μεταφορικές εταιρείες, γεγονός που καταδεικνύει ότι σημαντικό μέρος των συναλλαγών τους εκτελείτο μέσω τρίτων, ο ίδιος δε σε καμία περίπτωση ούτε μπορούσε ούτε υποχρεούνταν να προβεί σε έλεγχο κατά πόσο η αντισυμβαλλόμενη δηλώνει και ασφαλίζει το προσωπικό της.

Κατά τη νομολογία δε του ΔΕΕ για την απόδειξη της καλής πίστης δεν απαιτείται ο λήπτης να υποχρεώνεται να εξακριβώνει ότι ο εκδότης είχε στη διάθεσή του υλικά ή αποθέματα ή προσωπικό, για να μπορεί να πουλήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ούτε ότι εκπλήρωνε τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

ζ) Ομοίως άλλωστε ισχύει και αναφορικά με τις αιτιάσεις του ελέγχου σχετικά με το ότι οι εκδότριες δε διέθεταν πάγιο εξοπλισμό και τεχνικά μέσα, οι οποίες είναι επίσης εσφαλμένες και αβάσιμες, δεδομένου ότι και αυτά αποτελούν στοιχεία που ο ίδιος δεν ήταν δυνατό να γνωρίζει, χωρίς περαιτέρω να μπορεί να αποκλειστεί το γεγονός ότι οι εκδότριες χρησιμοποιούσαν πάγιο εξοπλισμό και τεχνικά μέσα τρίτων, χωρίς να έχουν λάβει σχετικά φορολογικά στοιχεία.

η) Περαιτέρω είναι αβάσιμος και ο ισχυρισμός ότι δεν υπάρχουν έξοδα εκ μέρους εκάστης εκδότριας ή ότι αυτά είναι δυσανάλογα των πωληθέντων αγαθών. Τούτο δε καθώς γενικά γεγονότα, όπως η μη πραγματοποίηση καμίας αγοράς αγαθών, δεν μπορούν να ανατρέψουν το

τεκμήριο της καλής πίστης του ιδίου, όπως αυτή συνάγεται από την αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών της συναλλαγής και των αποδείξεων και ισχυρισμών του.

Επειδή, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές με τις εκδότριες πραγματοποιήθηκαν πλήρως, είχε δε καλή πίστη αναφορικά με τη συναλλακτική ύπαρξη αυτών, καθώς και το γεγονός ότι οι εκδότριες ήταν αυτές που πούλησαν τα υπό κρίση αγαθά, ειδικότερα δε ότι:

α) Αναφορικά με την παράδοση των οικείων ειδών και την ύπαρξη παραστατικών διακίνησης επισημαίνει ότι ενώπιον του ελέγχου προσκόμισε πλήρη παραστατικά διακίνησης και δη φορτωτικές για όλες τις μεταφορές αγαθών που έλαβαν χώρα με επιμέλειά του. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα ο έλεγχος να κρίνει ορθά περί του ότι οι οικείες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

Περαιτέρω, αναφορικά με τις μεταφορές αγαθών που πραγματοποιήθηκαν με δαπάνες των εκδοτριών, αναζήτησε μέσω των εκπροσώπων τους και ομοίως συγκέντρωσε πλήθος μεταφορικών που εκδόθηκαν προς αυτές για εντολές φόρτωσης και μεταφορές που έγιναν με επιμέλειά τους.

Ειδικά για τα ως άνω υπό κρίση επτά (7) τιμολόγια ισχυρίζεται τα εξής:

Ημ/νία	"Παραστατικό" - Στοιχεία εγγραφής	ΑΡΙΘ. ΑΥΤ.	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ	ΑΡ. ΦΟΡΤ.
*****	*****	*****	*****	*****
*****	*****	*****	*****	*****
*****	*****	*****	*****	*****

*****	*****	*****	*****	*****
*****	*****	*****	*****	*****
*****	*****	*****	*****	*****
*****	*****	*****	*****	*****
*****	*****	*****	*****	*****

.....				
.....				

β) Αναφορικά με την πλήρη εξόφληση των οικείων συναλλαγών με τραπεζικά μέσα πληρωμής, που αποτελεί και τη σημαντικότερη απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών επισημαίνει ότι προσκόμισε στον έλεγχο πλήρη αποδεικτικά έγγραφα περί εξόφλησης του συνόλου των οικείων συναλλαγών με τραπεζικά μέσα πληρωμής και δη:

(α) Λογιστική καρτέλα εκάστης εκδότριας, από την οποία προκύπτει η αξία όλων των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς τον ίδιο και επίσης προκύπτει η πλήρης εξόφληση των συναλλαγών μας.

(β) Παραστατικά με τις τραπεζικές πληρωμές των οικείων τιμολογίων όλων των εκδοτριών, από τα οποία προκύπτει ότι εκάστη εκδότρια τηρούσε δικό της λογαριασμό, στον οποίο λάμβαναν χώρα οι πληρωμές εκ μέρους του, γεγονός που αποδεικνύει πασιφανώς ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και βεβαίως όλες οι εκδότριες ήταν συναλλακτικώς υπαρκτές, καθώς δε νοείται μία συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση να διαθέτει τραπεζικούς λογαριασμούς και να δέχεται τραπεζικές πληρωμές.

Αναφορικά με την εξόφληση των οικείων συναλλαγών ο έλεγχος, καταρχάς, δεν αμφισβητεί ότι έχει εξοφλήσει εξ ολοκλήρου τις οικείες συναλλαγές με όλες τις εκδότριες. Ωστόσο, σε κάποιες μεμονωμένες περιπτώσεις φέρεται να διαπίστωσε ότι οι εκδότριες άλλοτε επέστρεψαν τις οφειλές τους, δήθεν, εκτός τραπεζικού συστήματος και άλλοτε δεν επέστρεψαν μέρος των οφειλών τους. Ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την πλήρη εξόφληση όλων των εκδοτριών, γεγονός που καταδεικνύει προδήλως την πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών. Εξάλλου, οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου επιστροφές ποσών αφορούν σε μη εκτελεσθείσες παραγγελίες, για τις οποίες οι προμηθευτές του επέστρεψαν τα ληφθέντα ποσά.

γ) Από τις οικείες καρτέλες απογραφής αποδείχθηκε ότι όλα τα αγαθά παραλήφθηκαν. Περαιτέρω, προσκόμισε στον έλεγχο και καρτέλες απογραφής ετών 2018–2020. Σημειωτέον ότι η ακρίβεια της απογραφής εκ μέρους του δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο, ο οποίος, παρότι διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, δεν κατέληξε σε συμπέρασμα περί μη εισόδου των οικείων ειδών στις αποθήκες της επιχείρησής του.

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

α) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 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 εταιρείας το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος (η εταιρεία).

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 31.12.2019, την 31.03.2020 και την 30.6.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Ιούνιο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)), 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.

Στο πλαίσιο αυτό η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ως άνω επτά (7) συνολικά υπό κρίση δαπανών και του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών, ήτοι για μεν το έτος 2019 των παρακάτω δαπανών και του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. ΣΕ €	Φ.Π.Α. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ - ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1				4.017,60	522,28	4.539,88	.....	.....
2				13.392,00	1.740,96	15.132,96	.....	.....
3				8.630,40	1.121,95	9.752,35	.....	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	26.040,00	3.385,19	29.425,19		

για δε το έτος 2020 των παρακάτω δαπανών και του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. ΣΕ €	Φ.Π.Α. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ €	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ - ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ
1				5.121,00	665,73	5.786,73	.....	.....
2				4.899,36	636,91	5.536,27	.....	.....

3	.....	.....	.....	6.262,63	814,14	7.076,77	.....	.....
4	.....	.....	.....	6.260,80	813,90	7.074,70	.....	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	22.543,79	2.930,68	25.474,47		

προσκόμισε:

- (i) Σ' ό,τι αφορά στις δαπάνες του 2019 και στον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών:

Για τη δαπάνη καθαρής αξίας 4.017,60 € (αναλογών ΦΠΑ 522,28 €): 1) Φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. τιμολογίου της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, και 2) φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. δελτίου αποστολής επίσης της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι επίσης ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, που το συνήρτησε με το εν λόγω τιμολόγιο.

Για τη δαπάνη καθαρής αξίας 13.392,00 € (αναλογών ΦΠΑ 1.740,96 €): 1) Φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. τιμολογίου της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, και 2) φωτοαντίγραφο των φερόμενων υπ' αριθμ. δελτίων αποστολής επίσης της εταιρείας με την επωνυμία ήτοι επίσης τριών (3) χειρόγραφων εγγράφων χωρίς βέβαιη χρονολογία, που τα συνήρτησε με το εν λόγω τιμολόγιο.

Για τη δαπάνη καθαρής αξίας 8.630,40 € (αναλογών ΦΠΑ 1.121,95 €): 1) Φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. τιμολογίου της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, και 2) φωτοαντίγραφο των φερόμενων υπ' αριθμ. και δελτίων αποστολής επίσης της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι επίσης δύο (2) χειρόγραφων εγγράφων χωρίς βέβαιη χρονολογία, που τα συνήρτησε με το εν λόγω τιμολόγιο.

- (ii) Σ' ό,τι αφορά στις δαπάνες του 2020 και στον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών:

Για τη δαπάνη καθαρής αξίας 5.121,00 € (αναλογών ΦΠΑ 665,73 €): 1) Φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. τιμολογίου της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, και 2) φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. δελτίου αποστολής επίσης της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι επίσης ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, που το συνήρτησε με το εν λόγω τιμολόγιο.

Για τη δαπάνη καθαρής αξίας 4.899,36 € (αναλογών ΦΠΑ 636,91 €): 1) Φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. τιμολογίου της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, και 2) φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. δελτίου αποστολής επίσης της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι επίσης ενός

χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, που το συνήρτησε με το εν λόγω τιμολόγιο.

Για τη δαπάνη καθαρής αξίας 6.262,63 € (αναλογών ΦΠΑ 814,14 €): 1) Φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. τιμολογίου της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, και 2) φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. δελτίου αποστολής επίσης της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι επίσης ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, που το συνήρτησε με το εν λόγω τιμολόγιο.

Για τη δαπάνη καθαρής αξίας 6.260,80 € (αναλογών ΦΠΑ 813,90 €): 1) Φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. τιμολογίου της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, και 2) φωτοαντίγραφο του φερόμενου υπ' αριθμ. δελτίου αποστολής επίσης της εταιρείας με την επωνυμία, ήτοι επίσης ενός χειρόγραφου εγγράφου χωρίς βέβαιη χρονολογία, που το συνήρτησε με το εν λόγω τιμολόγιο.

Για καμία από τις δαπάνες αυτές δεν προσκόμισε κάποιο παραστατικό που να τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την εξόφλησή τους (ειδικά δε μάλιστα σ' ό,τι αφορά στη φορολογία εισοδήματος, με κάποιον από τους τρόπους που προβλέπονταν από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα)), όπως αυτή ερμηνεύτηκε με τις προπαρατεθείσες παρ. 2, 4-6, 8 και 10 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών).

Εξάλλου, για καμία από τις οικείες συναλλαγές δεν προσκόμισε κάποιο παραστατικό που να τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τη φυσική μεταφορά των φερόμενων ως αγορασθέντων από αυτήν αγαθών προς εγκατάστασή της ή προς εγκατάσταση πελάτη της (π.χ. φορτωτικά έγγραφα, συνοδευόμενα ενδεχομένως, κατά περίπτωση, από ασφαλιστήρια συμβόλαια για τα μεταφερόμενα φορτία, σχετικά συμφωνητικά βέβαιης χρονολογίας ή σχετική αλληλογραφία βέβαιης χρονολογίας κ.λπ.), ανεξαρτήτως του ποια έγγραφα, κατ' ελάχιστον, είχε υποχρέωση να διατηρεί στα πλαίσια των διατάξεων του ν. 4308/2014.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η πραγματοποίηση των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν οι ως άνω επτά (7) επικαλούμενες δαπάνες, και συνεπώς δεν ανταποκρίθηκε στο σχετικό βάρος απόδειξης που φέρει σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις α) του άρθρου 22 ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα)) και β) των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019, την 31.03.2020 και την 30.6.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Ιούνιο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)). Για το λόγο αυτό, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς

έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της ούτε τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών της.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, τα προβαλλόμενα από την προσφεύγουσα περί βάρους της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. Τρίπολης) να αποδείξει τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων και περί μη ανταπόκρισής της στο βάρος της αυτό προβάλλονται αλυσιτελώς.

Ειδικότερα, όπως είναι προφανές, το ενδεχόμενο της εικονικότητας ενός τιμολογίου, επί τη βάσει της μη πραγματοποίησης της οικείας συναλλαγής, αφορά σε περιπτώσεις, στις οποίες από τα προσκομιζόμενα από το πρόσωπο που επικαλείται την οικεία δαπάνη έγγραφα τεκμηριώνεται μεν καταρχήν η πραγματοποίηση της οικείας συναλλαγής, ωστόσο από τη συνολική θεώρηση όλων των ιδιαίτερων συνθηκών και περιστατικών της υπόθεσης συνάγεται το συμπέρασμα ότι τα έγγραφα αυτά συντάχθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν με σκοπό την παραπλάνηση και την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών (της μη πραγματοποίησης μιας δαπάνης ως πραγματοποιηθείσας), προϋποθέτει δηλαδή την καταρχήν, κατά το φαινόμενο, τεκμηρίωση της πραγματοποίησης μιας συναλλαγής και την ανατροπή αυτού του φαινομένου από τη συνολική θεώρηση όλων των περιστάσεων της υπόθεσης. Υπό αυτή δε την έννοια, άπτεται καταρχήν και κυρίως, όπως είναι ευνόητο, της τυχόν ποινικής αξιολόγησης της υπόθεσης, όπως προκύπτει άλλωστε και από τη θέση της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα διάταξης του άρθρου 79 παρ. 4 ν. 5104/2024 περί της έννοιας του εικονικού φορολογικού παραστατικού στο Μέρος ΙΒ' («Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινικές κυρώσεις») της Ενότητας Ι του ν. 5104/2024 και κατ' επέκταση και των φορολογικών προεκτάσεων. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο δικό της βάρος να αποδείξει την πραγματοποίηση των επικαλούμενων από αυτήν αγορών, τεκμηριώνοντάς τες με βεβαιότητα, επομένως είναι αλυσιτελής η εξέταση της ανταπόκριση ή μη του ελέγχου στο βάρος του να αποδείξει την εικονικότητά τους.

γ) Εξάλλου, η προσφεύγουσα αβασίμως ισχυρίζεται ότι οι εκδότριες για ένα μέρος των συναλλαγών θεωρούνται συναλλακτικά υπαρκτές και για άλλο μέρος όχι. Από τα αρχικά θεωρηθέντα ως εικονικά παραστατικά, αυτά για τα οποία κρίθηκε τελικά ότι αφορούσαν σε πραγματικές συναλλαγές δε μεταβλήθηκε το συμπέρασμα του ελέγχου περί της συναλλακτικής ανυπαρξίας των φερόμενων ως εκδοτριών, αλλά κρίθηκε ότι οι οικείες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από άλλες επιχειρήσεις και ότι η εικονικότητα αφορούσε τελικά μόνο στο πρόσωπο των φερόμενων ως εκδοτριών, έγινε δε συναφώς αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί καλής πίστης της ως προς την εικονικότητα αυτή.

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

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 στις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επί των οποίων 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

τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και:

α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του ιδίου Προϊσταμένου·

και β) την επικύρωση της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και της υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του ιδίου Προϊσταμένου

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:

Ι. ΦΕνπ

Φορολογικό έτος 2019

	Βάσει δήλωσης (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Φορολογικά κέρδη χρήσης	20.071,82	20.071,82	20.071,82	0,00
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	-	92.200,56	26.040,00	26.040,00
Σύνολο κερδών	20.071,82	112.272,38	46.111,82	26.040,00
Φορολογητέα κέρδη	20.071,82	112.272,38	46.111,82	26.040,00
Αναλογών φόρος (24%)	4.817,24	26.945,37	11.066,84	6.249,60
Φόρος που προκαταβλήθηκε	4.464,04	4.464,04	4.464,04	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	97,61	97,61	97,61	0,00

Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	255,59	22.383,72	6.505,19	6.249,60
ΠΛΕΟΝ Προκαταβολής φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	2.311,01	2.311,01	2.311,01	0,00
ΠΛΕΟΝ Τέλους επιτηδεύματος (ΤΕπιτ)	800,00	800,00	800,00	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.366,60	25.494,73	9.616,20	6.249,60
Διαφορά κύριου φόρου	-	22.128,13	6.249,60	6.249,60
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019	-	11.064,07	3.124,80	3.124,80
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3.366,60</u>	<u>36.558,80</u>	<u>12.741,00</u>	<u>9.374,40</u>

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Φορολογικό έτος 2020

Διαφορά κύριου φόρου	5.410,51 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικού έτους 2020	2.705,26 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>8.115,77 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2019-31.12.2019

	Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών	963.564,73	963.564,73	963.564,73	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	771.271,43	679.070,87	745.231,43	26.040,00
Φόρος εκροών	126.526,62	126.526,62	126.526,62	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	127.384,71	115.094,39	123.999,52	3.385,19
Πιστωτικό υπόλοιπο	858,09	-	-	858,09
Χρεωστικό υπόλοιπο	-	11.432,23	2.527,10	2.527,10

ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019		-	5.716,12	1.263,55	1.263,55
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	17.148,35	3.790,65	3.790,65
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	858,09	-	-	858,09
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020

Διαφορά κύριου φόρου	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020	-
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>3.788,56 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

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.