



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1449**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

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

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

4. Την από 13.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με έδρα στην, οδός αριθμός (κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή) ή (όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ), νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ./...../12.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 12.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

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

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ./28.3.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής

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

* * * * *

Επί της από 13.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./12.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 276.373,03 €, πλέον 138.186,52 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ Απριλίου, Μαΐου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2018, ήτοι συνολικό ποσό 414.559,55 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 12.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 με την αφαίρεση από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **1.154.488,29 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά είκοσι (20) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 277.076,99 €), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2018-31.12.2018	1.618.615,50 €	464.127,21 €

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

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 79 ν. 5104/2024 και 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 ν. 2859/2000.

- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 55 παρ. 2 ν. 4174/2013.
- 3) Έλλειψη πλήρους, επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας ως προς το ζήτημα αν η ίδια τελούσε σε καλή πίστη ή όχι.
- 4) Κακή εκτίμηση των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων.

Ως προς όλους συνολικά τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018: «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 της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 30.4.2018, την 31.5.2018, την 31.8.2018, την 30.9.2018, την 31.10.2018, την 30.11.2018 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Απρίλιο, Μάιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2018 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το μέρος που** τα αγαθά και οι υπηρεσίες **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται** στο φόρο. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 30.4.2018, την 31.5.2018, την 31.8.2018, την 30.9.2018, την 31.10.2018, την 30.11.2018 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Απρίλιο, Μάιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2018 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο

υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 30.4.2018, την 31.5.2018, την 31.8.2018, την 30.9.2018, την 31.10.2018, την 30.11.2018 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Απρίλιο, Μάιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2018 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα): «*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 30.4.2018, την 31.5.2018, την 31.8.2018, την 30.9.2018, την 31.10.2018, την 30.11.2018 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Απρίλιο, Μάιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2018 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα): «*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 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, 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 αρκούτσας 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 και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

Α) Η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ εκδότρια εντός της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 δεκαέξι (16), εκ των ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) συνολικά,

φορολογικών παραστατικών συνολικής καθαρής αξίας 1.082.819,29 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 259.876,43 €), ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	ΤΠΥ	11.08.2018	18.635,00 €	4.472,40 €	23.107,40 €
2	ΤΠΥ	30.08.2018	21.735,00 €	5.216,40 €	26.951,40 €
3	ΤΠΥ	30.08.2018	46.990,00 €	11.277,60 €	58.267,60 €
4	ΤΠΥ	28.09.2018	31.973,00 €	7.673,52 €	39.646,52 €
5	ΤΠΥ	28.09.2018	19.500,00 €	4.680,00 €	24.180,00 €
6	ΤΠΥ	28.09.2018	15.530,00 €	3.727,00 €	19.257,00 €
7	ΤΠΥ	31.10.2018	41.586,45 €	9.980,75 €	51.567,20 €
8	ΤΠΥ	31.10.2018	15.235,00 €	3.656,40 €	18.891,40 €
9	ΤΠΥ	12.11.2018	40.452,56 €	9.708,61 €	50.161,17 €
10	ΤΠΥ	29.11.2018	73.184,07 €	17.564,18 €	90.748,25 €
11	TIM	29.11.2018	365.169,00 €	87.640,56 €	452.809,56 €
12	ΤΠΥ	30.11.2018	39.290,00 €	9.429,60 €	48.719,60 €
13	ΤΠΥ	03.12.2018	87.875,47 €	21.090,11 €	108.965,59 €
14	ΤΠΥ	12.12.2018	33.250,00 €	7.980,00 €	41.230,00 €
15	ΤΠΥ	17.12.2018	161.903,73 €	38.856,90 €	200.760,63 €
16	ΤΠΥ	20.12.2018	70.510,01 €	16.922,40 €	87.432,41 €
Σ Υ Ν Ο Λ Ο			1.082.819,29 €	259.876,43 €	1.342.695,73 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 16-31 και 35-36 της από 01.08.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 5104/2024 και ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά.

Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 16-17, 30-31 και 35-36 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής), 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) Δεν απασχόλησε, ουσιαστικά, το προσωπικό που ήταν, κατά τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας, απαραίτητο (κατ' αριθμό και ειδικότητα) για την παροχή των υπηρεσιών (κατ' είδος

και όγκο) που αναγράφονταν στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, ενώ εξάλλου δεν είχε δηλωθεί από τρίτους ως υπερβολάβος.

β) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία αναφορικά με την κατοχή ή την ενοικίαση φορτηγών και μηχανημάτων έργου που ήταν, κατά τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας, απαραίτητα (κατ' αριθμό και είδος) για την πραγματοποίηση των εργασιών (κατ' είδος και όγκο) που αναγράφονταν στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, ενώ εξάλλου από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) προέκυπτε ότι αφενός δε διέθετε φορτηγά αυτοκίνητα, αφετέρου δεν υφίστατο βεβαίωση ή πληρωμή τελών κυκλοφορίας για μηχανήματα έργου ιδιοκτησίας της.

γ) Υπήρχε αναντιστοιχία μεταξύ αγορών και πωλήσεων της για το 2018, δεδομένου μάλιστα ότι είχε λάβει εντός του 2018 δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 1.019.266,23 € από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

δ) Στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων, μετά τις φερόμενες εξοφλήσεις των παραστατικών της εκ μέρους της προσφεύγουσας εξέδιδε ισόποσες ή σχεδόν ισόποσες τραπεζικές επιταγές που τις οπισθογραφούσε και τις εισέπραττε η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ (πρατήριο σιγαρέττων), η οποία δεν είχε καμία συναλλακτική δραστηριότητα/σχέση με την εκδότρια και οπισθογράφο εταιρεία, στις υπόλοιπες δε περιπτώσεις γινόταν άμεση ανάληψη (σε μετρητά) των κατατεθέντων ποσών.

ε) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αιτηθέντα με την υπ' αριθμ./22.2.2023 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και συγκεκριμένα τα τηρηθέντα για το 2018 λογιστικά της αρχεία, ήτοι τα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά παραστατικά, και τα παραστατικά είσπραξης και πληρωμής των εν λόγω φορολογικών παραστατικών.

Συνοπτικά, σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση δεκαέξι (16) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 1.082.819,29 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 259.876,43 €) που φέρονται να εκδόθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, από τα αναφερόμενα στις σελ. 30-31 της από 01.08.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά, επειδή η εκδότρια αυτών εταιρεία 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 της μη απασχόλησης, κατ' ουσίαν, του απαραίτητου προσωπικού, της ανυπαρξίας των απαραίτητων φορτηγών και μηχανημάτων έργου, της αναντιστοιχίας μεταξύ αγορών και πωλήσεων της για το 2018, δεδομένης και της μεγάλης αξίας των εικονικών φορολογικών παραστατικών που έλαβε εντός του ίδιου έτους (συνολικής καθαρής αξίας 1.019.266,23 €), αλλά και του τρόπου της φερόμενης είσπραξης των υπό κρίση εκδοθέντων τιμολογίων της, με την έκδοση, οπισθογράφιση και παράδοση επιταγών ισόποσων με τις φερόμενες διατραπεζικές μεταφορές ποσών από την προσφεύγουσα σε εταιρεία, με την οποία δεν είχε καμία συναλλακτική δραστηριότητα/σχέση, και την είσπραξη των επιταγών από την τελευταία («αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις», «συνολικώς θεωρούμενες» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας)), δε διέθετε τα απαραίτητα

τεχνικά μέσα και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να είναι σε θέση να παράσχει τις υπό κρίση υπηρεσίες στο σύνολό τους.

Β) Η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, εκδότρια εντός της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 τριών (3), εκ των ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) συνολικά, φορολογικών παραστατικών συνολικής καθαρής αξίας 49.561,00 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 11.894,64 €), ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	ΤΠΥ	27.04.2018	18.700,00 €	4.488,00 €	23.188,00 €
2	ΤΠΥ	30.05.2018	29.400,00 €	7.056,00 €	36.456,00 €
3	ΤΠΥ	30.05.2018	1.461,00 €	350,64 €	1.811,64 €
ΣΥΝΟΛΟ			49.561,00 €	11.894,64 €	61.455,64 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 6-7 της από 01.08.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 5104/2024 και ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά.

Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 6-7 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής), 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) Αν και φέρεται να απασχολούσε προσωπικό εννέα (9) ανθρώπων εντός του 2018, εντούτοις οι συνολικές ακαθάριστες αποδοχές τους ήταν μόλις 2.913,73 € (συνολικές καθαρές αποδοχές 2.447,51 €).

β) Δεν φαίνεται να πραγματοποίησε καμία εισαγωγή και καμία ενδοκοινοτική απόκτηση εντός του 2018.

Εξάλλου, επί συνόλου δηλωθέντων εσόδων εντός 2018 συνολικού ύψους 8.384.165,36 € οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες της ήταν μόλις 852,84 €.

Συνεπώς, οι αγορές-δαπάνες της είναι ουσιαστικά ανύπαρκτες σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

γ) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αιτηθέντα με την υπ' αριθμ...../4.6.2021 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και συγκεκριμένα τα τηρηθέντα για το 2018 λογιστικά της αρχεία, ήτοι τα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά παραστατικά.

Συνοπτικά, σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση τρία (3) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 49.561,00 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 11.894,64 €) που φέρονται να εκδόθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, από τα αναφερόμενα στις σελ. 6-7 της από 01.08.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά, επειδή η εκδότρια αυτών εταιρεία 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 της μη απασχόλησης, κατ' ουσίαν, προσωπικού και της μη πραγματοποίησης αγορών-δαπανών («αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις», «συνολικώς θεωρούμενες» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας)), δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να είναι σε θέση να παράσχει τις υπό κρίση υπηρεσίες στο σύνολό τους.

Γ) Η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, εκδότρια εντός της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 ενός (1), εκ των ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) συνολικά, φορολογικού παραστατικού καθαρής αξίας 22.108,00 € (αναλογών ΦΠΑ 5.305,92 €), ήτοι του ακόλουθου παραστατικού:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	Τ.ΔΑ	28.09.2018	22.108,00 €	5.305,92 €	27.413,92 €
ΣΥΝΟΛΟ			22.108,00 €	5.305,92 €	27.413,92 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 7-13 της από 01.08.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 5104/2024 και ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά.

Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 7-13 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής), 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) Δεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό εντός του 2018.

β) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία αναφορικά με την κατοχή ή την ενοικίαση φορτηγών και μηχανημάτων έργου που ήταν, κατά τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας, απαραίτητα (κατ' αριθμό και είδος) για την πραγματοποίηση των εργασιών (κατ' είδος και όγκο) που αναγράφονταν στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, ενώ εξάλλου από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ προέκυπτε ότι αφενός δε διέθετε φορτηγά αυτοκίνητα, αφετέρου δεν υφίστατο βεβαίωση ή πληρωμή τελών κυκλοφορίας για μηχανήματα έργου ιδιοκτησίας της.

γ) Δεν φαίνεται να πραγματοποίησε καμία εισαγωγή και καμία ενδοκοινοτική απόκτηση εντός του 2018.

Εξάλλου, οι μόνες αγορές της (από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ) κρίθηκαν εικονικές.

Συνεπώς, δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων-πρώτων υλών και λήψη υπηρεσιών εντός του 2018.

δ) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αιτηθέντα με την υπ' αριθμ. /22.2.2023 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και συγκεκριμένα τα τηρηθέντα για το 2018 λογιστικά της αρχεία, ήτοι τα

βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά παραστατικά, και τα παραστατικά είσπραξης και πληρωμής των εν λόγω φορολογικών παραστατικών.

Συνοπτικά, σ' ό,τι αφορά στο ως άνω υπό κρίση ένα (1) φορολογικό παραστατικό καθαρής αξίας 22.108,00 € (αναλογών ΦΠΑ 5.305,92 €) που φέρεται να εκδόθηκε εντός της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, από τα αναφερόμενα στη σελ. 13 της από 01.08.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει σαφώς ότι το παραστατικό αυτό κρίθηκε εικονικό, επειδή η εκδότρια αυτών εταιρεία 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 της μη απασχόλησης προσωπικού, της ανυπαρξίας των απαραίτητων φορτηγών και μηχανημάτων έργου και της μη πραγματοποίησης αγορών-δαπανών για το 2018, δεδομένου και του ότι οι μόνες αγορές της κρίθηκαν εικονικές («αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις», «συνολικώς θεωρούμενες» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας)), δε διέθετε τα απαραίτητα τεχνικά μέσα και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να είναι σε θέση να παράσχει τις υπό κρίση υπηρεσίες στο σύνολό τους.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η κρίση της από 12.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ότι δεν απέδειξε τη διενέργεια των συναλλαγών με τις φερόμενες εκδότριες ή την καλή της πίστη για τις επικαλούμενες συναλλαγές είναι παράνομη λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των άρθρων 79 ν. 5104/2024 και 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 ν. 2859/2000, ειδικότερα δε ότι:

α) Οι συναλλαγές, για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, πράγματι έλαβαν χώρα, όπως αναφέρεται ρητά στην οικεία έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία: «Ο έλεγχος με τα στοιχεία που διαθέτει δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των έργων και επιφυλάσσεται εφόσον στο μέλλον περιέλθουν στοιχεία που δε βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου».

β) Κρίνεται όμως ότι οι εκδότριες εταιρείες είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες. Και όταν κρίνεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η επίμαχη συναλλαγή, αλλά ο εκδότης του οικείου παραστατικού θεωρείται συναλλακτικά ανύπαρκτος, ο λήπτης έχει υποχρέωση να αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη.

γ) Στην υπό κρίση περίπτωση, κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών η ίδια τελούσε σε καλή πίστη ότι καθεμιά από τις ως άνω εκδότριες ήταν πρόσωπα που είχαν τη δυνατότητα να εκτελέσουν τα αντίστοιχα έργα.

Ειδικότερα, διέθεταν επαγγελματικές εγκαταστάσεις και επαρκές προσωπικό που έδινε την εντύπωση σε ένα μέσο και συνετό άνθρωπο ότι διέθετε την απαιτούμενη εμπειρία και εξειδίκευση για την εκτέλεση των έργων που είχαν αναλάβει βάσει των επικαλούμενων και προσκομισθεισών συμβάσεων.

Εξάλλου, από την όλη επικοινωνία, προφορική και γραπτή, μεταξύ των εκπροσώπων των εκδοτριών και των δικών της εκπροσώπων της είχε δημιουργηθεί η εύλογη και δικαιολογημένη πεποίθηση ότι μπορούσαν να εκτελέσουν τα υπό κρίση έργα. Σε καμία περίπτωση δεν της δημιουργήθηκε οποιαδήποτε εύλογη αμφιβολία ότι οι αντισυμβαλλόμενες δεν ήταν σε θέση να εκτελέσουν τα εν λόγω έργα, πολλώ δε μάλλον ότι αυτά θα εκτελούνταν από τρίτα πρόσωπα, άγνωστα σε εκείνη.

Επιπλέον, όλες οι εκδότριες είχαν αναλάβει και στο παρελθόν αντίστοιχα έργα. Ακριβώς δε λόγω της εξειδίκευσης, της εμπειρίας και της φήμης τους στο χώρο των κατασκευών επιλέχθηκαν από την ίδια, για να αναλάβουν την εκτέλεση των αντίστοιχων έργων.

δ) Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τελούσε σε καλή πίστη ότι οι εκδότριες ήταν ικανές και θα εκτελούσαν τα αντίστοιχα έργα (καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητές τους).

Το γεγονός αυτό επιρρωνύεται και από την εξόφληση των ως άνω υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Συναφώς επικαλείται τις ΠΟΛ.1097/2016 και ΠΟΛ.1071/2015.

ε) Η κρίση της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και συνακόλουθα και της από 12.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ότι οι εκδότριες δεν μπορούσαν να προβούν σε πωλήσεις υλικών και εμπορευμάτων, επειδή δεν είχαν αγορές που να δικαιολογούν τις φερόμενες πωλήσεις προς την ίδια, δεν επηρεάζει την καλή της πίστη ως προς τις συναλλακτικές τους δυνατότητες. Πρόκειται για γεγονός που εκφεύγει της δικής της σφαίρας ευθύνης και επομένως δε δύναται να το γνώριζε παρά τη δέουσα επιμέλεια που επέδειξε τόσο κατά τις διαπραγματεύσεις όσο και κατά την κατάρτιση και εκτέλεση των αντίστοιχων συμβάσεων.

στ) Η κρίση της από 12.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ότι δεν απέδειξε τη διενέργεια των συναλλαγών με τις φερόμενες εκδότριες ή την καλή της πίστη για τις επικαλούμενες συναλλαγές είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι εν προκειμένω αποδείχθηκε αφενός ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι νομότυπα, αφετέρου ότι οι συναλλαγές πράγματι έλαβαν χώρα και συνεπώς η ίδια υποχρεούται μόνο να αποδείξει ότι ήταν καλόπιστη.

Περαιτέρω, κατά την υποβολή των έγγραφων απόψεών της επικαλέστηκε και προσκόμισε κρίσιμα έγγραφα (συμβάσεις, εξοφλήσεις τιμολογίων), από τα οποία αποδεικνύεται ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητες των εκδοτριών.

Τέλος, επισημαίνει ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/2013 η καλή της πίστη αποδεικνύεται και μόνο από την προσκόμιση των νόμιμων παραστατικών, από τα οποία προκύπτει ότι εξοφλήθηκε πλήρως το ποσό που αντιστοιχεί στα υπό κρίση τιμολόγια

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η κρίση της από 12.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ότι δεν απέδειξε ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο διενέργειας των υπό κρίση συναλλαγών είναι εσφαλμένη λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 55 παρ. 2 ν. 4174/2013, ειδικότερα δε ότι:

α) Προσκόμισε όλα τα παραστατικά, από τα οποία προκύπτει ότι τα ποσά που αναγράφονται στα ως άνω υπό κρίση είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν πλήρως είτε μέσω καταθέσεως σε τραπεζικά ιδρύματα είτε μέσω αξιογράφων. Συνεπώς και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1249/2013 τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο διενέργειας των υπό κρίση συναλλαγών.

β) Το γεγονός που επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ότι μετά την κατάθεση των χρηματικών ποσών γινόταν ανάληψη μετρητών ή μεταφορά σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό, δε δύναται να ασκήσει επιρροή ως προς την κρίση εάν κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη ή όχι. Οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις θέτουν ρητώς και σαφώς ως μοναδικό κριτήριο την προσκόμιση των νόμιμων εγγράφων, από τα οποία αποδεικνύεται η εξόφληση των ποσών που αναγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επομένως, οποιοδήποτε άλλο στοιχείο και δη μεταγενέστερο δε δύναται να ληφθεί υπόψη ως προς την κρίση αν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη ή όχι.

γ) Η έκθεση ελέγχου, κατά τη διαμόρφωση της κρίσης της αν η ίδια τελούσε σε καλή πίστη ή όχι, αν και λαμβάνει υπόψη τα προσκομισθέντα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται πλήρως ότι εξοφλήθηκαν τα ποσά που αναγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, δεν περιορίζεται μόνο σε αυτά, αλλά λαμβάνει υπόψη παρανόμως και ένα μεταγενέστερο χρονικά σημείο, το οποίο κινείται εκτός της σφαίρας ευθύνης της ίδιας. Αυτό έρχεται σε αντίθεση τόσο με το γράμμα όσο και με το σκοπό της θέσπισης της ως άνω διάταξης. Αν ο λήπτης αποδείξει την εξόφληση των ποσών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί η κρίση για το αν τελούσε σε καλή πίστη ή όχι να εξαρτάται από άλλα γεγονότα που δεν αναφέρονται ρητά στο νόμο.

Επειδή, με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη λόγω έλλειψης πλήρους, επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας αναφορικά με το αν τελούσε σε καλή πίστη ή όχι, ειδικότερα δε ότι:

α) Η από 12.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αρκείται μόνο στην επίκληση των κριθέντων με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, χωρίς να προβεί, ως όφειλε, σε εκτίμηση και αξιολόγηση των προσκομισθέντων εγγράφων. Η απλή παραπομπή και αναφορά σε άλλο έγγραφο και στις διαπιστώσεις που αυτό περιέχει δεν αρκεί για να προσδώσει νόμιμο έρεισμα και στην κρίση του αρμόδιου διοικητικού οργάνου που επιλαμβάνεται στη συνέχεια και δη κατόπιν υποβολής εγγράφων απόψεων, προκειμένου να διαμορφώσει δική του κρίση και να καταλήξει στο δικό του ξεχωριστό συμπέρασμα.

β) Δεδομένου ότι η οικεία έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε κατόπιν υποβολής εγγράφων απόψεων από την ίδια, θα έπρεπε να αντιπαρατίθεται με όλα τα επικαλούμενα και προσκομισθέντα έγγραφα και να περιέχει στο σώμα της πρόσθετες σκέψεις ως προς τους λόγους απόρριψης των αντίστοιχων ισχυρισμών που να συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά, πέραν των υπολοίπων (σαφής και επαρκής), και της ειδικής αιτιολογίας.

Εντούτοις, η έκθεση ελέγχου δεν αντιπαρατέθηκε με τα έγγραφα που προσκομίστηκαν, από τα οποία, κατά τους ισχυρισμούς της, αποδεικνύεται ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητες των εκδοτριών, και κατά συνέπεια δεν περιέχει στο σώμα της καμία ειδική αιτιολογία, από την οποία να προκύπτουν οι λόγοι της απόρριψής τους.

γ) Στην υπό κρίση περίπτωση η οικεία έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν περιέχει καμία ειδική αιτιολογία, διότι παραπέμπει μόνο στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής χωρίς καμία περαιτέρω αντιπαράθεση και διατύπωση επιχειρημάτων αναφορικά με τους λόγους απόρριψης των υποβληθεισών εγγράφων απόψεων. Θα έπρεπε αντίθετα να εκφέρει κρίση για καθένα από τα επικαλούμενα και προσκομισθέντα έγγραφα ως προς την αποδεικτική τους δύναμη και κυρίως για ποιο λόγο, κατά την κρίση της, δεν αποδεικνύεται εξ αυτών ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με τον **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από την έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει σαφώς ότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν εκτίμησε ορθά τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς της, ότι οι υπό κρίση συναλλαγές έλαβαν χώρα και περαιτέρω ότι τελούσε σε καλή πίστη, ειδικότερα δε ότι:

α) Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη διενέργεια των συναλλαγών με τις φερόμενες εκδότριες και δεν απέδειξε την καλή της πίστη για

τις επικαλούμενες συναλλαγές. Εντούτοις, από την επισκόπηση και την προσεκτική ανάγνωση του συνόλου των προσκομισθέντων εγγράφων (ιδίως από τα υπό κρίση τιμολόγια και τα παραστατικά εξόφλησης) αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πράγματι έλαβαν χώρα και περαιτέρω ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητες των εκδοτριών.

Ειδικότερα, από τα έγγραφα αυτά αποδεικνύεται πλήρως ότι: 1) συντάχθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά, στα οποία περιγράφεται το αντικείμενο των εργασιών που ανέλαβαν οι εκδότριες, 2) οι οικείες συναλλαγές πράγματι έλαβαν χώρα, δηλαδή εκτελέστηκαν τα έργα, όπως περιγράφονται λεπτομερώς στα αντίστοιχα ιδιωτικά συμφωνητικά, 3) εκδόθηκαν νόμιμα φορολογικά στοιχεία, 4) εξοφλήθηκαν πλήρως τα ποσά που αναγράφονταν στα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και 5) η ίδια τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητες των εκδοτριών.

β) Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την εκτίμηση των επικαλούμενων και προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων υπολαμβάνει λανθασμένα ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν έλαβαν χώρα λόγω του γεγονότος ότι οι τρεις (3) εκδότριες κρίθηκαν συναλλακτικά ανύπαρκτες, χωρίς όμως να λαμβάνει υπόψη και να αξιολογεί αναλόγως το πλήθος των εγγράφων που προσκομίστηκαν, από τα οποία προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν πλήρως τα ποσά που αναγράφονταν στα αντίστοιχα (νομότυπα εκδοθέντα) φορολογικά στοιχεία.

Η κρίση όμως αυτή είναι εσφαλμένη, διότι μόνο ο χαρακτηρισμός μιας οντότητας ως συναλλακτικά ανύπαρκτης δε συνεπάγεται άνευ ετέρου ότι οι σχετικές συναλλαγές δεν έλαβαν χώρα και περαιτέρω ότι ο αντισυμβαλλόμενος γνώριζε την εικονικότητα.

Εν προκειμένω, ο φορολογικός έλεγχος περιορίζεται μόνο στο να αποδείξει ότι οι εκδότριες ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες, εντούτοις υποχρεούται περαιτέρω να λάβει υπόψη και να εκτιμήσει τα σχετικά έγγραφα που προσκομίστηκαν και να καταλήξει σε κρίση αν οι συναλλαγές έλαβαν χώρα και περαιτέρω εάν ενόψει των συγκεκριμένων συνθηκών τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητες των εκδοτριών.

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

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 12.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συγκεκριμένα από τις σελ. 41 και 46-47 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από 01.08.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 5104/2024 και ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με τις ως άνω εκδότριες εταιρείες με ΑΦΜ και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτές φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση δεκαέξι (16) + τρία (3) + ένα (1) αντίστοιχα που έλαβε και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα, ήταν εικονικά επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας τους (κυρίως: ανύπαρκτες επί της ουσίας αγορές/δαπάνες, ειδικά σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις τους, μη απασχόληση κατ' ουσίαν του απαραίτητου προσωπικού κατά τη διάρκεια του υπό κρίση έτους 2018, ανυπαρξία των απαραίτητων φορτηγών και μηχανημάτων έργου 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 01.08.2024 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 και 12-20 αυτής και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα υπό κρίση τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της εκάστοτε οικείας συναλλαγής (σελ. 47 της έκθεσης ελέγχου).

Ομοίως, από τη στιγμή που η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με τις έγγραφες απόψεις της επί του υπ' αριθμ. 280/2024 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κανένα επιπλέον στοιχείο/έγγραφο που δε βρισκόταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και απεδείκνυε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να επανεκτιμήσει/επαναξιολογήσει τα ήδη προσκομισθέντα στη Φορολογική Διοίκηση και εκτιμηθέντα/αξιολογηθέντα έγγραφα.

γ) Ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ήταν ο μόνος αρμόδιος, **αναφορικά με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη**, να καταλήξει στο συμπέρασμα περί του είδους της εικονικότητας των ως άνω υπό κρίση τιμολογίων, όπως προκύπτει σαφώς από τις διατάξεις του άρθρου 1 (περ. 26 σε συνδυασμό με περ. 20 και 12) της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/20.7.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) και σε αυτό το πλαίσιο κατέληξε στο συμπέρασμα, για σκοπούς ΦΠΑ, ότι τα τιμολόγια αυτά ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της εκάστοτε οικείας συναλλαγής (σελ. 47 της έκθεσης ελέγχου).

δ) Μόνη η επίκληση από την προσφεύγουσα του ότι 1) όλες οι εκδότριες ήταν πρόσωπα που είχαν τη δυνατότητα να εκτελέσουν τα αντίστοιχα έργα, δεδομένου ότι διέθεταν επαγγελματικές εγκαταστάσεις και επαρκές προσωπικό που έδινε την εντύπωση σε ένα μέσο και συνετό άνθρωπο ότι διέθετε την απαιτούμενη εμπειρία και εξειδίκευση για την εκτέλεση των έργων που είχαν αναλάβει βάσει των επικαλούμενων και προσκομισθεισών συμβάσεων και επιπλέον είχαν αναλάβει και στο παρελθόν αντίστοιχα έργα, 2) υφίστανται σχετικά συμφωνητικά με τις εκδότριες, 3) όλα τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια είναι νομότυπα, 4) όλα τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια εξοφλήθηκαν πλήρως (είτε μέσω κατάθεσης σε τραπεζικά ιδρύματα είτε μέσω αξιογράφων) και 5) ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητες των εκδοτριών, δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό της ότι όντως οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια, πραγματοποιήθηκαν, δεδομένου αφενός και κυρίως ότι αμφισβητήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση (ΥΕΔΔΕ Αττικής) το γεγονός της εξόφλησης, κατ' αλήθειαν, των υπό κρίση τιμολογίων και κρίθηκε ότι η εξόφλησή τους ήταν εικονική (στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων έκδοση, οπισθογράφηση και παράδοση επιταγών ισόποσων με τις φερόμενες διατραπεζικές μεταφορές ποσών από την προσφεύγουσα σε εταιρεία, με την οποία δεν είχε καμία συναλλακτική δραστηριότητα/σχέση, και είσπραξη των επιταγών από την τελευταία, στις υπόλοιπες περιπτώσεις άμεση ανάληψη των κατατεθέντων ποσών).

ε) 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 30.4.2018, την

31.5.2018, την 31.8.2018, την 30.9.2018, την 31.10.2018, την 30.11.2018 και την 31.12.2018 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Απρίλιο, Μάιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2018 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο (ληφθέντα) φορολογικά παραστατικά που κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώναν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, κρίση που βασίστηκε στην αντικειμενική αδυναμία (έστω και εμμέσως συναγόμενη, κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) των εκδοτριών τους να τις πραγματοποιήσουν παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτά» πρόσωπα (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτά» πρόσωπα), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση του επικαλούμενου από αυτήν ΦΠΑ εισροών, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά τις ίδιες ως άνω ημερομηνίες), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάσει αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της του επικαλούμενου από αυτήν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις της ΦΠΑ Απριλίου, Μαΐου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2018) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

στ) Από τη στιγμή που η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΠΑ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι η ίδια τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλακτικές δυνατότητες των εκδοτριών.

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

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 12.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 13.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./12.12.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

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

Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	276.373,03 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ Απριλίου, Μαΐου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2018	138.186,52 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>414.559,55 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./24/12.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.