



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2098

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, κατοίκου, με έδρα της ατομικής επιχείρησής του στην, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

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

1			-	ΦΠΑ	01/10/2018 - 31/12/2018	2.728,57 €
2			-	ΦΠΑ	01/10/2019 - 31/12/2019	718,14 €

και β) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3			-	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2024 - 31/12/2024	250,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και β) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

I. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 1.819,05 €, πλέον 909,52 € προστίμου άρθρου 58Α Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, ήτοι συνολικό ποσό 2.728,57 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι οριστικοί τόκοι άρθρου 53 Ν. 4987/2022 (0,73%) ανά μήνα θα υπολογιστούν με την έκδοση του εκτελεστού τίτλου.
- 2) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 478,76 €, πλέον 239,38 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 718,14 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι οριστικοί τόκοι άρθρου 53 Ν. 4987/2022 (0,73%) ανά μήνα θα υπολογιστούν με την έκδοση του εκτελεστού τίτλου.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.10.2018-31.12.2018 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **7.579,40 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά έξι (6) + δεκατριών (13) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 1.819,05 €) και

β) οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.10.2019-31.12.2019 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **1.994,80 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά δύο (2) + τριών (3) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 478,76 €),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.10.2018-31.12.2018	145.023,90 €	137.444,50 €
01.10.2019-31.12.2019	44.888,15 €	42.893,35 €

II. Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ) ύψους 250,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημα άρθρου 14 παρ. 2 ΚΦΔ του ιδίου Προϊσταμένου να θέσει στη διάθεση του υπό κρίση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ τα ως άνω δεκαεννιά (19) + πέντε (5) ληφθέντα φορολογικά παραστατικά.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, παράβαση του άρθρου 17 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.
- 2) Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων, το φέρει η Διοίκηση.

Επιπλέον, ένα ζωτικής σημασίας στοιχείο, το οποίο συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ανακριβής μία συναλλαγή, είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση φοροδιαφυγής.

- 3) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά τις περιόδους 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών 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 τις περιόδους 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του 5^{ου} ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ 5^{ου} τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]. 1.α. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του 5^{ου} ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ 5^{ου} τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του 5^{ου} ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ 5^{ου} τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα

έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του δ' ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ δ' τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο, με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από **συναλλακτικά** και φορολογικά **υπαρκτό** πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό, για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή**, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη** του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που **συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας**, το οποίο **υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.)**, κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών

Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι **στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων** στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας **και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου** (πρβλ. ΣΤΕ 4505/1995).»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά **και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά **θεωρούμενες και ελλείπει 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 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

Α) Η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια εντός της περιόδου 01.10.2018-31.12.2018 των ως άνω έξι (6) συνολικής καθαρής αξίας 2.396,80 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 575,23 €) και εντός της περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 των ως άνω δύο (2) συνολικής καθαρής αξίας 796,40 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 191,14 €) υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 13-18 και 20-22 της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Ενότητες 3.2.4-3.2.8 και 4 αυτής)) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 15-18 και 20-21 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ' 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) Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε πράγματι («εν τοις πράγμασι») την έδρα της στη δηλωθείσα από την ίδια στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας της και δεν προέκυψε να λειτουργεί (να ασκεί δραστηριότητα) στη διεύθυνση αυτή.

β) Η εκδότρια δεν απασχόλησε από την έναρξή της μέχρι και τις προσωπικό. Ειδικότερα, δεν απασχόλησε ούτε έναν εργαζόμενο, έστω ανειδίκευτο εργάτη, παρά το γεγονός ότι εμφανιζόταν να έχει προχωρήσει σε πολύ μεγάλο όγκο συναλλαγών (βάσει των δραστηριοτήτων της) από ενάρξεως της λειτουργίας της.

γ) Η εκδότρια εμφανιζόταν να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών), χωρίς όμως να διαθέτει μεταφορικά μέσα (κατά κυριότητα ή κατά χρήση), με τα οποία θα μπορούσε να εξυπηρετήσει τις δραστηριότητές της.

Επιπλέον, ουδέποτε είχε προχωρήσει σε αγορά εξοπλισμού (πάγιων στοιχείων, υλικοτεχνικής υποδομής, πρώτων υλών, εμπορευμάτων, οχημάτων κ.λπ.) από αγορές εκτός της χώρας.

Εξάλλου, δεν εμφανιζόταν να διαθέτει τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, λαμβανομένων υπόψη των δηλωθεισών δραστηριοτήτων της και των ειδών, τα οποία φέρεται να εμπορευόταν.

Επομένως, δε δέχεται την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των φερόμενων ως πωληθέντων ειδών.

δ) Η εκδότρια εμφανιζόταν να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών), χωρίς όμως να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές (εμπορευμάτων προς μεταπώληση) κατά τα έτη 2017, 2018 και 2019.

Ειδικότερα, δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) προμηθευτών-αγορών, ενώ δεν εντοπίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, επομένως προκύπτει ότι δεν υπήρξε αγορά εμπορευμάτων.

Εξάλλου, δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

ε) Κανένα από τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά δεν φέρεται να είχε εξοφληθεί μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ήτοι μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Ειδικότερα, η εκδότρια, αν και εμφανιζόταν να πραγματοποιεί άμεσα, με την έναρξή της, μεγάλο ύψος χονδρικών πωλήσεων, δεν τήρησε, σύμφωνα με τις πληροφορίες που απέστειλαν στον υπό κρίση έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής όλα τα τραπεζικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, σε κανένα από αυτά τραπεζικούς λογαριασμούς κατά τα έτη 2018 και 2019, ώστε να κατατίθενται τα ποσά των φερόμενων χονδρικών πωλήσεων.

Η μη τήρηση τραπεζικών λογαριασμών αποτελεί ένδειξη περί μη πραγματοποίησης δαπανών απαραίτητων για τη λειτουργία της, π.χ. μισθοδοσίας προσωπικού, για εξόφληση λογαριασμών κοινής ωφελείας (ηλεκτρισμού, τηλεφώνου ή/και internet κ.λπ.), για τυχόν συντήρηση/επισκευή του επαγγελματικού εξοπλισμού.

στ) Η εκδότρια δεν εμφάνιζε την ανάλογη οικονομική/λογιστική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φερόταν να διενεργεί. Δεν υφίσταται ούτε καν η στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι δεν έχει υποβάλει από την έναρξή της μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

στο δε ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 υπέβαλε τρεις (3) συνολικά δηλώσεις ΦΠΑ (μία (1) για το δ' τρίμηνο της περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, μία (1) για το α' τρίμηνο της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 και μία (1) για το β' τρίμηνο της περιόδου 01.01.2018-31.12.2018), όλες κατά την 26.10.2018.

Συνοπτικά, σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση έξι (6) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 2.396,80 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 575,23 €) που φέρονται να εκδόθηκαν εντός της περιόδου 01.10.2018-31.12.2018 και στα ως άνω υπό κρίση δύο (2) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 796,40 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 191,14 €) που φέρονται να εκδόθηκαν εντός της περιόδου 01.10.2019-31.12.2019, από τα αναφερόμενα στη σελ. 15-18 της από οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά, επειδή η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, τη μη πραγματοποίηση αγορών εμπορευμάτων, τη μη απασχόληση προσωπικού και την ανυπαρξία μεταφορικών μέσων («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, τα απαραίτητα υλικά και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση πωλήσεις στο σύνολό τους.

Β) Η επιχείρηση με ΑΦΜ εκδότρια εντός της περιόδου 01.10.2018-31.12.2018 των ως άνω δεκατριών (13) συνολικής καθαρής αξίας 5.182,60 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 1.243,82 €) και εντός της περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 των ως άνω τριών (3) συνολικής καθαρής αξίας 1.198,40 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 287,62 €) υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τις σελ. 22, 49-50, 50-51 και 64-67 της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Ενότητες 3.2 Β.2, 5.3 Β.2, 5.3 Γ.3 και 6.3 αυτής)) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 64-67 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ' 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) Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε πράγματι («εν τοις πράγμασι») την έδρα της στη δηλωθείσα από την ίδια στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας της και δεν προέκυψε να λειτουργεί (να ασκεί δραστηριότητα) στη διεύθυνση αυτή ή σε άλλη διεύθυνση.

β) Η εκδότρια δεν απασχόλησε από την έναρξή της μέχρι και τις εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

γ) Η εκδότρια εμφανιζόταν να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών), χωρίς

όμως να διαθέτει μεταφορικά μέσα (κατά κυριότητα ή κατά χρήση), με τα οποία θα μπορούσε να εξυπηρετήσει τις δραστηριότητές της.

δ) Η εκδότρια εμφανιζόταν να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών), χωρίς όμως να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές (εμπορευμάτων προς μεταπώληση) κατά τα έτη 2017, 2018 και 2019.

Ειδικότερα, δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) προμηθευτών-αγορών, ενώ δεν εντοπίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, επομένως προκύπτει ότι δεν υπήρξε αγορά εμπορευμάτων.

Εξάλλου, δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

ε) Κανένα από τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά δεν φέρεται να είχε εξοφληθεί μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ήτοι μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Ειδικότερα, η εκδότρια, αν και εμφανιζόταν να πραγματοποιεί άμεσα, με την έναρξή της, μεγάλο ύψος χονδρικών πωλήσεων, δεν τήρησε, σύμφωνα με τις πληροφορίες που απέστειλαν στον υπό κρίση έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής όλα τα τραπεζικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, σε κανένα από αυτά τραπεζικούς λογαριασμούς κατά τα έτη 2018 και 2019, ώστε να κατατίθενται τα ποσά των φερόμενων χονδρικών πωλήσεων.

Η μη τήρηση τραπεζικών λογαριασμών αποτελεί ένδειξη περί μη πραγματοποίησης δαπανών απαραίτητων για τη λειτουργία της, π.χ. μισθοδοσίας προσωπικού, για εξόφληση λογαριασμών κοινής ωφελείας (ηλεκτρισμού, τηλεφώνου ή/και internet κ.λπ.), για τυχόν συντήρηση/επισκευή του επαγγελματικού εξοπλισμού.

στ) Η εκδότρια δεν εμφάνιζε την ανάλογη οικονομική/λογιστική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φερόταν να διενεργεί. Δεν υφίσταται ούτε καν η στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι δεν έχει υποβάλει από την έναρξή της μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Συνοπτικά, σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση δεκατρία (13) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 5.182,60 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 1.243,82 €) που φέρονται να εκδόθηκαν εντός της περιόδου 01.10.2018-31.12.2018 και στα ως άνω υπό κρίση τρία (3) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 1.198,40 € (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 287,62 €) που φέρονται να εκδόθηκαν εντός της περιόδου 01.10.2019-31.12.2019, από τα αναφερόμενα στη σελ. 64-67 της από οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά, επειδή η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜκρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, τη μη πραγματοποίηση αγορών εμπορευμάτων, τη μη απασχόληση προσωπικού και την ανυπαρξία μεταφορικών μέσων («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, τα απαραίτητα υλικά και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση πωλήσεις στο σύνολό τους.

Επειδή, με τον μεν **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας, ειδικότερα δε ότι:

α) Αρχικά, ο ίδιος συναλλάχθηκε με τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις καθ' όλα νόμιμα, παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα και αγνοεί πλήρως αν πράγματι τα τιμολόγια ήταν εικονικά ή γιατί και αν οι επιχειρήσεις αυτές του παρέδωσαν εικονικά τιμολόγια, δεδομένου μάλιστα ότι μέρος των εμπορευμάτων αυτών, ακόμη και σήμερα, βρίσκονται στο κατάστημά του, παρά δε την καθ' όλα νόμιμη συναλλαγή του με τις επιχειρήσεις αυτές η Διοίκηση δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαγή με αυτές, θεωρώντας άνευ ετέρου τον συναλλαγέντα κακόπιστο, έχοντας δηλαδή ήδη κρίνει τις συναλλαγές των ως άνω προμηθευτριών γενικά ως εικονικές, κατ' αυθαιρεσία θεωρεί κάθε συναλλαγή κάθε επιχείρησης με τις ως άνω ως εικονική και επομένως όλως συμπερασματικώς κρίνει και τη δική του συναλλαγή εικονική, χωρίς μάλιστα να επικαλείται περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ο ως άνω ισχυρισμός με βεβαιότητα, ενώ σε καμία περίπτωση δεν εξατομικεύει πού συντελείται η παράβαση στη δική του περίπτωση.

β) Μια απλή ανάγνωση της έκθεσης ελέγχου είναι αρκετή, προκειμένου να αντιληφθεί κανείς ότι η απαιτούμενη εμπεριστατωμένη απόδειξη της εικονικότητας από τους ελεγκτές δεν υφίσταται. Ειδικότερα, με τρόπο άκρως αφαιρετικό, αντιφατικό, αλλά και αυθαίρετο, ο υπό κρίση έλεγχος έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, χωρίς να αιτιολογεί την κρίση των ελεγκτών. Σε τούτο όμως το συμπέρασμα προβαίνει χωρίς να στηρίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ή πραγματικό δεδομένο που προέκυψε από τον έλεγχο της δικής του επιχείρησής. Συνεπώς, η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε, και δεν θα μπορούσε άλλωστε να αποδείξει, ερειδόμενη σε αντικειμενικά μέσα, την υποτιθέμενη εικονικότητα των συναλλαγών του.

γ) Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους του ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Εξάλλου, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων, το φέρει η Διοίκηση, στη συγκεκριμένη ωστόσο περίπτωση δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων. Εξ αρχής στην έκθεση ελέγχου η Διοίκηση αποδίδει στα επίδικα παραστατικά το χαρακτηρισμό «εικονικά», χωρίς να προβαίνει σε κανέναν συλλογισμό και καμία απόδειξη, αντιθέτως μετακυλίζει ανεπίτρεπτα στον ίδιο το βάρος απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων, ενώ θα έπρεπε εκείνη να αποδείξει την εικονικότητά τους με στοιχεία που βασίζονται στη δική του επιχείρηση και όχι κάποιου τρίτου.

β) Επιπλέον, ένα στοιχείο που συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ανακριβής μία συναλλαγή, είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση φοροδιαφυγής, υπό αυτό δε το πρίσμα

«εικονικό» φορολογικό στοιχείο χωρίς γνώση της εικονικότητας από τον αντισυμβαλλόμενο και πρόθεση για χρήση αυτού και από τους δύο δεν μπορεί να υπάρξει. Εν προκειμένω, συναλλάχθηκε καλόπιστα με τις εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις, παρέλαβε τα εμπορεύματα από τους προστηθέντες τους και στη συνέχεια έλαβε τα σχετικά τιμολόγια και τα καταχώρησε στα νομίμως τηρούμενα βιβλία του. Ουδεμία υποψία, πόσω μάλλον δόλος συνέτρεχε στην περίπτωση του κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Έτσι, επί της ουσίας η Διοίκηση, μετακυλίνοντας ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον διοικούμενο, δέχεται ως αδιαμφισβήτητη παραδοχή ότι όποιος συνεργάζεται με τις εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις ως τελικός λήπτης των εμπορευμάτων είναι άνευ ετέρου κακόπιστος και ότι πρόκειται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, χωρίς καμία απόδειξη περί του δόλου και περί της εικονικότητας των οικείων συναλλαγών.

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

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και συγκεκριμένα από τις σελ. 7 και 9 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα των από οικείων εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με τις εκδότριες επιχειρήσεις με ΑΦΜ καικαι συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτές φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση έξι (6) + δύο (2) αφενός και δεκατρία (13) + τρία (3) αφετέρου αντίστοιχα που έλαβε και χρησιμοποίησε ο προσφεύγων, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας τους (κυρίως: ανύπαρκτες αγορές/δαπάνες, ειδικά σε σχέση με τις πωλήσεις τους, μη απασχόληση προσωπικού κατά τη διάρκεια των υπό κρίση ετών 2018 και 2019, αλλά και του αμέσως προηγούμενου έτους 2017, ανυπαρξία της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής (καθώς και επαγγελματικής εγκατάστασης) 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 τις ως άνω από εκθέσεις 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. 5 και 7-8 αυτής.

β) Μόνη η επίκληση από τον προσφεύγοντα του ότι α) συναλλάχθηκε με τις ως άνω εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις καθ' όλα νόμιμα, β) παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα και μάλιστα μέρος τους βρίσκεται ακόμη και κατά την ημερομηνία υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής στο κατάστημά του, γ) έλαβε τα σχετικά τιμολόγια και τα καταχώρησε στα νομίμως τηρούμενα βιβλία του και δ) αγνοεί πλήρως αν πράγματι τα τιμολόγια ήταν εικονικά ή γιατί και αν οι επιχειρήσεις αυτές του παρέδωσαν εικονικά

τιμολόγια, δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό του ότι όντως οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια, πραγματοποιήθηκαν, αφού συναφώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικώς έγγραφα που να τεκμηριώνουν, συνολικώς και συνδυαστικώς εκτιμώμενα, με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό αυτό, όπως π.χ. στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τα πρόσωπα που εισέπραξαν τα τιμολογηθέντα ποσά ήταν είτε ο νόμιμος εκπρόσωπος-διαχειριστής της εκάστοτε εκδότριας ή άλλα πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτήν προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεδεμένα με αυτήν με οποιαδήποτε (έννομη) σχέση ή έστω προμηθευτές της, άλλα τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση του τιμήματος των επικαλούμενων συναλλαγών, σχετικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκάστοτε εκδότρια επιχείρηση ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει σχετικές παραγγελίες κ.λπ.

γ) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του δ' ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ δ' τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, 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 αυτόν ΦΠΑ εισροών, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του δ' ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.10.2018-31.12.2018 και 01.10.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ δ' τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάση αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησής του του επικαλούμενου από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ δ' τριμήνου 2018 και 2019) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

δ) Από τη στιγμή που η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΠΑ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη 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 του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος συναλλάχθηκε καλόπιστα με τις εκδότριες των υπό κρίση παραστατικών επιχειρήσεις και ουδεμία υποψία, πόσω μάλλον δόλος, συνέτρεχε στην περίπτωση του κατά την πραγματοποίηση της εκάστοτε συναλλαγής.

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

Ως προς τους τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του δ' ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ δ' τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα): «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικάως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίσει είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνατο να παραβλάβη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του δ' ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών περιόδων 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ δ' τριμήνου 2018 και 2019 αντίστοιχα): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως απόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιση και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί** που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και **να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα

κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (με-τρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενό-ψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον μεν **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και ειδικότερα ότι η επιβολή του χρηματικού ποσού [προφανώς του προστίμου] εμφανώς υπάγεται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελεί κατηγορία «ποινικής φύσεως», ωστόσο εν προκειμένω γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλει να προσβάλει, ώστε να επανεξεταστεί, κάτι που σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας, πρόβλεψη που είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας, ενώ με τον **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι η διάταξη του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 καθιερώνει αντικειμενικό τρόπο επιμέτρησης των επιβλητέων προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ και δεν προβλέπεται δυνατότητα της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων να προβούν σε επιμέτρηση του ύψους του προστίμου ανάλογα με τις συγκεκριμένες κάθε φορά περιστάσεις.

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

α) Ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος ούτε στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρυβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος ούτε στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, **αφενός** θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας) η φορολογική αρχή δεν έχει από τις διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως της βαρύτητας και των ειδικότερων συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης), δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα)

αποδοθέντος φόρου (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου)- **αφετέρου** επί τη βάσει αυτών των παραδοχών και δεδομένου ότι η σχετική καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (την οποία εξέδωσε αυτή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της) είναι προσβλητή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μπορεί δε να ζητηθεί και η αναστολή της εκτέλεσής τους, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητάς της, συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το υπό κρίση πρόστιμο αποτελεί, λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' της ΕΣΔΑ, δε στοιχειοθετείται παράβαση της διάταξης αυτής (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)).

Για τους λόγους αυτούς, οι τρίτος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

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 οικείες εκθέσεις ελέγχου α) ΦΠΑ και β) εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1			-	ΦΠΑ	01/10/2018 - 31/12/2018
2			-	ΦΠΑ	01/10/2019 - 31/12/2019

και β) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3			-	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2024 - 31/12/2024

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

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

I. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.10.2018-31.12.2018

Διαφορά κύριου φόρου	1.819,05 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018	909,52 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.728,57 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.10.2019-31.12.2019

Διαφορά κύριου φόρου	478,76 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	239,38 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>718,14 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

II. Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ

Φορολογικό έτος 2024

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ συνολικού ύψους **250,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

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.