



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 20-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2446

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**E-Mail** : [ded.thess@aae.gr](mailto:ded.thess@aae.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024),εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **25-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατά της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και της αριθμ. ....πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου του .....και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.
- 5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **25-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ....., μειώθηκε η ζημία της τρέχουσας φορολογικής περιόδου από 104.502,73€ βάσει δήλωσης σε 69.342,73€, ήτοι διαφορά 35.160,00€.

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του ....., μειώθηκε η ζημία της τρέχουσας φορολογικής περιόδου από 33.432,35€ βάσει δήλωσης σε 24.432,35€, ήτοι διαφορά 9.000,00€.

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με **250,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτοκόλλου .....έγγραφο αίτημα για προσκόμιση των ζητηθέντων λογιστικών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας "....." εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ.14 παρ.2 του ν.4987/2022, για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 250,00€ (1\*250,00€) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ.δ., και της παρ. 2 περ.γ' του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 22-05-2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΚΦΔ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ..... Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό .....ΕΞ'2023/12-09-2023 έγγραφο με την από 07/08/2023 'Πληροφορική Έκθεση Ελέγχου περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων" της ..... (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....) με συνημμένες τις εκθέσεις ελέγχου- έρευνας εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με τις οποίες,

ο προσφεύγων προέβη κατά το έτος 2019 στη λήψη έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων - τιμολογίων αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 35.160,00€ , πλέον ΦΠΑ 8.438,40€ εκδόσεως της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ: ..... και στο έτος 2020 στη λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων -τιμολογίων αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00€, πλέον ΦΠΑ 2.160,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του .....και διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την χρονική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2020 και διαπιστώθηκε ότι, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύριο αντικείμενο εργασιών «*ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΙΤΡΑΠΕΖΙΩΝ ΣΚΕΥΩΝ, ΜΑΓΕΙΡΙΚΩΝ ΣΚΕΥΩΝ, ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΙΑΚΩΝ ΕΙΔΩΝ ΚΑΛΩΠΙΣΜΟΥ (ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΠΟΡΣΕΛΑΝΗ)*» έχει καταχωρήσει τα φορολογικά στοιχεία των δύο (2) ανωτέρω επιχειρήσεων στα λογιστικά αρχεία του, συμπεριλήφθηκαν στις Μ.Υ.Φ. και συνυπολογίστηκαν κατά την εξαγωγή του αποτελέσματος των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος μειώνοντας το μικτό κέρδος και το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα (ζημίες και στα δύο φορολογικά έτη).

Στο πλαίσιο του ελέγχου, με το με αριθμό πρωτ. ....αίτημα του άρθρου 14 του ν.4987/2022, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η προσκόμιση των λογιστικών του βιβλίων και των πρωτότυπων στοιχείων που αφορούσαν τις συναλλαγές του με τους ανωτέρω εκδότες καθώς και στοιχεία για τον τρόπο διενέργειας των υπό κρίση συναλλαγών, την επικοινωνία με την εκδότρια επιχείρηση (αλληλογραφία-mail κτλ), τυχόν συμφωνητικά, τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών, τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων που τηρήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ενώ προσκόμισε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που έλαβε μόνο από τον εκδότη .....και όχι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από τον εκδότη .....

Για τη μερική ανταπόκριση στο έγγραφο αίτημα του ελέγχου για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση στοιχείων, επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 και συντάχθηκε χωριστή έκθεση ελέγχου.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 09-04-2024, στον προσφεύγοντα το αρ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και προστίμου, ο προσφεύγων δε υπέβαλε το υπ' αριθμό .....υπόμνημα, οι απόψεις του οποίου δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1.Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2.Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης - ήτοι της λήψης του εικονικού τιμολογίου- φέρει η Διοίκηση. Υποστηρίζεται δε, ότι η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των

συναλλαγών και ότι σε κάθε περίπτωση ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο των αντισυμβαλλομένων του.

3. Παραβιάζεται το τεκμήριο της αθωότητας.

4. Παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

5. Νομικές πλημμέλειες ως προς τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου- δεν έγινε εν τοις πράγμασι έλεγχος στην έδρα της επιχείρησής του και επομένως ο έλεγχος σε καμία περίπτωση δεν ήταν επιτόπιος σύμφωνα με την εντολή ελέγχου.

### **Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

**Επειδή** στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο*

αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

*Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.*

**Επειδή** όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

**Επειδή**, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον

ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή** σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», στην παρ.6 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...»

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

**Επειδή**, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος

αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :  
«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

**Επειδή**, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης 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** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση**, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 24/12/2021 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΕΡΕΥΝΑΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση .....με Α.Φ.Μ. ...., διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«...η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των τηρούμενων από πλευράς της βιβλίων και στοιχείων .....

....από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα, που εδρεύει σύμφωνα με τα πληροφοριακά στοιχεία της Α.Α.Δ.Ε. στην .....διατηρεί στην εν λόγω δ/ση μία ανεπαρκή, για τη διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων της, επαγγελματική εγκατάσταση, δεδομένου ότι πρόκειται για μία επιχείρηση στερούμενη στοιχειώδους επιμέλειας/συντήρησης, στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκης/υποκαταστήματος, μη κατέχουσα μεταφορικών μέσων κλπ., και σε κάθε περίπτωση μία επιχείρηση με λειτουργία η οποία δεν ανταποκρίνεται στη συνήθη εικόνα κι εν γένει λειτουργία ομοειδών επιχειρήσεων,

....προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα απασχολεί ανεπαρκές - σε σχέση με τις φερόμενες διενεργηθείσες από πλευράς της συναλλαγές (προμήθειες και πωλήσεις αντίστοιχα) -προσωπικό,

...η εδώ ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει ελλιπή έως ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση προκειμένου να παρακολουθεί τον τεράστιο αυτό όγκο των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί και δεν συμμορφώνεται προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις ...

... αποκλειστικοί προμηθευτές της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τη χρήση 2017 και 2018 (σύμφωνα με τις σχετικώς υποβληθείσες από πλευράς της συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών) τυγχάνουν οι ατομικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ. ...., «.....» με ΑΦΜ. ...., και «.....» με ΑΦΜ. ...., ενώ κατά τη χρήση 2019 δεν εμφανίζεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλομένους της).

...η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που φέρεται να έλαβε από τις ανωτέρω τρεις κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων και ειδικά υπό το πρίσμα των οριζομένων στο άρθρο 23 Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος.

...κατόπιν ιδιαιτέρων ελέγχων ... σε βάρος εκάστης των ανωτέρω ατομικών επιχειρήσεων, που φέρονται να προμηθεύουν την εδώ ελεγχόμενη κατά τις χρήσεις 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που οι τελευταίες εξέδωσαν κατά τις εν λόγω χρήσεις επ' ονόματι της εδώ ελεγχόμενης οντότητας στα πλαίσια των φερόμενων μεταξύ τους συναλλαγών τυγχάνουν στο σύνολό τους ΕΙΚΟΝΙΚΑ, ήτοι ότι δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε

ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.

...κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κατ' επέκταση συνάγεται το συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη οντότητα κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα από τις ανωτέρω τρεις ατομικές επιχειρήσεις και ούτε προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο να προμηθεύεται από έτερους πλην τους ανωτέρω προμηθευτές τα εμπορεύματα (πρώτες ύλες ή έτοιμα ενδύματα) που μετέπειτα φέρεται να πωλεί χονδρικώς. Ομοίως κατά τη χρήση 2019 και δεδομένου ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, προκύπτει ότι δεν υπήρξε καμία προμήθεια εμπορευμάτων.

...δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

....από την παρούσα έρευνα προέκυψε ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος,

....προέκυψε η κατά κόρον από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας έκδοση πλήθους φορολογικών παραστατικών με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00€, ακόμη κι όταν εκδίδονταν την αύτη ημεροχρονολογία περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία επ' ονόματι του ίδιου πελάτη, πρακτική μη εύλογη και μη ανταποκρινόμενη στην επιχειρηματική συνήθεια.

...περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ακόμη κι όταν η σχετική εξόφληση των εκδοθέντων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος και δη δυνάμει τραπεζικών καταθέσεων μετρητών, αυτές διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια την εδώ ελεγχόμενη οντότητα μέσω εντεταλμένων αυτής προσώπων.

...από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα και που κατάφερε ο έλεγχος να εντοπίσει και να κατασχέσει αντίστοιχα διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά είτε δεν συνοδεύονταν από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης, είτε το παραστατικό διακίνησης αφορούσε μέρος των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών,

...κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό...

...από την παρούσα έρευνα προέκυψε η εμπλοκή/ανάμειξη στις τραπεζικές κινήσεις της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος τρίτων προσώπων - και ουχί των συναλλασσόμενων με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα λήπτριων επιχειρήσεων – τα οποία (πρόσωπα) είτε συνδέονταν μαζί της (εταιρικά/εργασιακά/δικαιοπρακτικά) είτε όχι, μεταξύ των οποίων ο έλεγχος εντόπισε τα ενισχυτικά της «συνεργασίας» τους στοιχεία (ήτοι την εμπλοκή στις τραπεζικές κινήσεις του ενός στο άλλο, τη μη ανταπόκριση απάντων στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων – στοιχείων – αρχείων, τη λήψη λογιστικών υπηρεσιών από τον αυτό

λογιστή, την ίδια δ/νση κατοικίας/έδρας κλπ.)

....έπειτα από την έναρξη του παρόντος ελέγχου, καθώς και των διασταυρωτικών ελέγχων ... σε βάρος των ανωτέρω «εμπλεκόμενων προσώπων» παρατηρήθηκε η εσπευσμένη μεταβολή στον τρόπο λειτουργίας ορισμένων εξ αυτών...

....μετά την έναρξη της παρούσας έρευνας και πριν την ολοκλήρωσή της περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου συμπληρωματικά στοιχεία αναφορικά με την τέλεση του αδικήματος της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από πλευράς της εδώ ελεγχόμενης οντότητας (βλ. αρ.πρωτ.εισερχ. ΕΜΠ .....πληροφοριακή έκθεση Σ.Δ.Ο.Ε.),

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ...ο έλεγχος ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ: την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εδώ ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολό τους, ήτοι ειδικότερα ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη : δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες προμήθειες/αγορές της ελεγχόμενης οντότητας από τις ατομικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ. ...., «.....» με ΑΦΜ. ...., και «.....» με ΑΦΜ. ...., δεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες – «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» και για τον λόγο αυτό κρίθηκε ήδη από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από πλευράς τους επ'ονόματι της εδώ ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις Τιμολόγια Πώλησης τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ,

καθώς επίσης δεν διενεργήθησαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρησης, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ....

Ως εκ τούτου ο έλεγχος κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και συνεκτίμησης όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων οδηγήθηκε στις ασφαλείς και βέβαιες ως άνω διαπιστώσεις και άρα συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα προέβη... κατά τη χρήση 2019 : στην έκδοση συνολικά εννιακοσίων ενενήντα τριών (993) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων... συνολικής καθαρής αξίας 3.537.005,49 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 842.734,12 €, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 19/08/2022 Έκθεση Ελέγχου κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση .....με Α.Φ.Μ....., διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«...η ελεγχόμενη οντότητα αν και φέρεται, σύμφωνα με τα καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. στοιχεία, να εδρεύει αρχικά στην οδό .....και στην συνέχεια στην οδό ..... εν τοις πράγμασι απεδείχθη ότι λειτούργησε μόνο στην αρχικά δηλωθείσα διεύθυνση και αποκλειστικά και μόνο ως κατάστημα λιανικής πώλησης γυναικείων ενδυμάτων . Από τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους (αυτοψίες).... διαπιστώθηκε ότι μεν η ελεγχόμενη οντότητα διέθετε σε λειτουργία ένα εμπορικό κατάστημα λιανικής πώλησης στο ..... στο οποίο όμως δεν βρέθηκε κανένα στοιχείο που να βεβαιώνει ότι στον ίδιο χώρο πραγματοποιούνταν ταυτόχρονα και συναλλαγές χονδρικών πωλήσεων δε στην δεύτερη δηλωθείσα διεύθυνση της ελεγχόμενης οντότητας η έδρα βρέθηκε κλειστή και από πληροφορίες περιοίκων πληροφορηθήκαμε ότι το εν λόγω κατάστημα δεν είχε λειτουργήσει,

...ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) της εδώ ελεγχόμενης έχει εντοπιστεί...

...η ελεγχόμενη οντότητα ουδέποτε επέδειξε/προσκόμισε στη Φορολογική Αρχή τα τηρούμενα από πλευράς της βιβλία και στοιχεία...

...μέχρι και σήμερα η εδώ ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζει σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος της, τις οποίες (οφειλές) δεν έχει εξοφλήσει (εν όλω ή εν μέρει) αλλά ούτε και έχει επιχειρήσει να ρυθμίσει την εξόφλησή τους με σχετική προς τούτο αίτηση ...

... απεδείχθη ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν δύναται να διενεργεί τις επίμαχες χονδρικές πωλήσεις αγαθών – καθότι δεν διαθέτει (κατά κυριότητα ή κατά κατοχή) τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα), αλλά ούτε εμφανίζεται να διαθέτει στην κυριότητά ή κατοχή της μεταφορικά μέσα (οχήματα κλπ.) επαγγελματικής ή έστω ιδιωτικής χρήσης, ούτως ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης/μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων,

...η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζεται να διενεργεί αγορές/προμήθειες υλικών (εμπορευμάτων) δεδομένου ότι δεν υποβάλλει σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις ενώπιον της Φορολογικής Αρχής αλλά ούτε έχει δηλωθεί και ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων και άρα αποδεικνύεται ότι δεν έχει τη δυνατότητα τα μεταπωλεί,

... η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 13<sup>η</sup>.11.2018, μέχρι και σήμερα, ήτοι τον χρόνο σύνταξης της παρούσας εκθέσεως ελέγχου έχει υποβάλλει δύο (2) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 οι οποίες η μεν πρώτη εμφανίζει ζημιές ενώ η δεύτερη είναι μηδενική . Οι ανωτέρω δηλώσεις δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) αλλά ούτε

με τις συνολικές εκροές της επιχείρησης όπως εμφανίζονται στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ,

....η ελεγχόμενη οντότητα από τον χρόνο έναρξής της, ήτοι την 13<sup>η</sup>.11.2018, μέχρι και σήμερα, ήτοι τον χρόνο σύνταξης της παρούσας εκθέσεως ελέγχου υποβάλλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής δηλώσεις ΦΠΑ, μηδενικές ή χρεωστικές, που όμως δεν ταυτίζονται με τα αντίστοιχα δηλωθέντα έσοδα όπως αυτά εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) ,

...η ελεγχόμενη οντότητα από ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα έχει υποβάλλει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2019 και 2020 και ουχί για τη χρήση 2018 και αποκλειστικά μόνο σε σχέση με τις πωλήσεις χονδρικής που διενήργησε επί τη βάσει εκδοθέντων από πλευράς της Τιμολογίων και όχι σε σχέση με τις διενεργούμενες από πλευράς της δαπάνες/αγορές/προμήθειες/έξοδα,

...η ελεγχόμενη οντότητα από ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις λιανικών συναλλαγών παρότι από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στην έδρα της ελεγχόμενης βρέθηκε να χρησιμοποιεί ταμειακή φορολογική μηχανή με αριθμό μητρώου ..... , για την οποία η ελεγχόμενη οντότητα δεν προέβη στην δήλωση έναρξής της ,

...από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε να μην πραγματοποιούνται πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων, αλλά ούτε πληρωμές εν γένει δαπανών .

...μέρος των εξοφλήσεων των επίμαχων φορολογικών στοιχείων , πραγματοποιήθηκε από τους ....., τον .....και την ....., άτομα τα οποία ουδεμία σχέση ( επαγγελματική ) φέρεται να έχουν τόσο με την ελεγχόμενη οντότητα .....όσο και με τους λήπτες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων .

...σε πολλές περιπτώσεις οι καταθέσεις των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης πραγματοποιούνται σε καταστήματα τραπεζών στο κέντρο της ..... και ουχί σε καταστήματα τραπεζών στις περιοχές που εδρεύουν οι πελάτες της ελεγχόμενης

...στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης μεταφέρονται χρηματικά ποσά από τις επιχειρήσεις ....., ....., .....και .....με τις οποίες η ελεγχόμενη οντότητα δεν πραγματοποιεί εμπορικές συναλλαγές , αλλά διαπιστώθηκε ότι συμμετέχουν σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα - που είχε ως αποκλειστικό και μόνο σκοπό την έκδοση και εν γένει εμπορία φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ ο έλεγχος ....ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ ότι: η εδώ ελεγχόμενη οντότητα εν τοις πράγμασι και ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων (όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση και αξιολόγηση των ανωτέρω εκτιθέμενων), δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσίας, να ασκεί τη δηλωθείσα από πλευράς της ενώπιον της Φορολογικής Αρχής επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι δηλαδή αυτή του χονδρικού εμπορίου ενδυμάτων και υποδημάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει αντίστοιχα τις χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζονται στις σχετικώς υποβληθείσες ενώπιόν της Φορολογικής Αρχής συγκεντρωτικές καταστάσεις

εσόδων...

Η εδώ ελεγχόμενη λοιπόν εν γνώσει της συμμετείχε σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα - καθότι σύμφωνα και με αντίστοιχους ελέγχους που η Φορολογική Αρχή έχει διενεργήσει σε ομοειδείς επιχειρήσεις εντοπίζει συστηματικά και κατ'εξακολούθηση τους αυτούς συμμετέχοντες - που είχε ως αποκλειστικό και μόνο σκοπό την έκδοση και εν γένει εμπορία φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας. Για την επίτευξη του ως άνω σκοπού η εδώ ελεγχόμενη φρόντισε επίσης να «εξαφανιστεί» γρήγορα προκειμένου να δυσχεραίνει τις έρευνες της Φορολογικής Αρχής....

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και συνεκτίμησης όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων οδηγήθηκε στις ασφαλείς και βέβαιες ως άνω διαπιστώσεις και άρα συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα προέβη, ....Κατά τη χρήση 2020 :

Στην έκδοση συνολικά τετρακοσίων σαράντα πέντε (445) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων ...συνολικής καθαρής αξίας 2.725.654,47 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α 651.274,95 €, ...τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

**Επειδή**, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι Εκθέσεις Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... , οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ....., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

## **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

**Επειδή**, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

**Επειδή**, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕΤΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

**Επειδή**, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το

διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

**Επειδή**, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της

διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ν.4987/2022 "Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων"

*1 .Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.*

*2 . Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4 72 7/2020 (Α184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή*

*γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.*

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 "Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης"

*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

**Επειδή**, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, «Φορολογικός έλεγχος» ορίζεται ότι : 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,

στ) τη μορφή του ελέγχου....Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

**Επειδή**, περαιτέρω με το άρθρο 30 του ΚΦΔ, «Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου» ορίζεται ότι : «1. Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. 2. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις

εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού...»

Από τα ανωτέρω προκύπτει πως για τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου πρέπει να γίνεται ρητή αναφορά στην εντολή ελέγχου. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δύναται να πραγματοποιήσει τον έλεγχο κατά την κρίση της, είτε από τα γραφεία της, είτε επιτόπια στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, ακόμα και εάν η εντολή ελέγχου αναφέρει τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε αποκλειστικά και μόνο για την εξακρίβωση και προσδιορισμό των επιπτώσεων που επιφέρει η αξιοποίηση του υπ' αρ. πρωτ. ....ΕΞ 2023/12-09-2023 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ..... που αναφέρεται στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2019, 2020.

Τα παραπάνω δεν αποτελούν πλημμέλεια του ελέγχου καθώς ο επιτόπιος έλεγχος δεν κρίθηκε απαραίτητος, επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	<b>104.502,73€</b>	<b>69.342,73€</b>	<b>69.342,73€</b>	<b>35.160,00€</b>

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	<b>33.432,35€</b>	<b>24.432,35€</b>	<b>24.432,35€</b>	<b>9.000,00€</b>

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/22 φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>250,00 €</b>	<b>250,00€</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η Υπάλληλος του**  
**Αυτοτελούς**  
**Γραφείου Διοικητικής**  
**Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ**  
**ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.