



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3414**

**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 29.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης (έδρας) / Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, κατοίκου Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, οδός ....., κατά 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	.....	17.6.2024	28.6.2024	ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019	11.345,96 €
2	.....	17.6.2024	28.6.2024	ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020	16.059,20 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

\* \* \* \* \*

Επί της από 29.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ. .... /17.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 7.576,48 €, πλέον 3.769,48 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 11.345,96 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 194,13 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ. .... /17.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 10.706,13 €, πλέον 5.353,07 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, ήτοι συνολικό ποσό 16.059,20 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.».

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία:

**Α)** επαναπροσδιορίστηκαν:

α) αφενός οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019

- (i) με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού που αφορά σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικού ύψους **13.578,16 €** (που, όπως θα εκτεθεί παρακάτω, αφαιρέθηκαν και από τις φορολογητέες εισροές) λόγω μη απόδειξης τους εκ μέρους του προσφεύγοντος, επί τη βάση της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ των σχετικών παραστατικών, που είχαν ζητηθεί με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../8.2.2024 αίτημα του Προϊσταμένου του για παροχή εγγράφων («πληροφοριών») και
- (ii) με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής:
- ποσού που αφορά σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικού ύψους **1.300,00 €** λόγω μη απόδειξης τους εκ μέρους του προσφεύγοντος, επί τη βάση της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ κανενός από τα δικαιολογητικά που θα μπορούσε να τεκμηριώσει τη φυσική μεταφορά των σχετικών αγαθών από το έδαφος της Ελλάδας στο έδαφος άλλου κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που είχαν ζητηθεί με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../8.2.2024 αίτημα του Προϊσταμένου του για παροχή εγγράφων («πληροφοριών») και
  - ποσού φορολογητέων εκροών (που αφορά σε μη δηλωθείσες παραδόσεις αγαθών (εντός Ελλάδας), κατόπιν μη έκδοσης σχετικών φορολογικών παραστατικών) συνολικού ύψους **156,43 €**,

ήτοι τελικά με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 12.121,73 € και

β) **αφετέρου** οι φορολογητέες **εισροές** της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ίδια ελεγχθείσα περίοδο (01.01.2019-31.12.2019) με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής:

- (i) ποσού που αφορά σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικού ύψους **13.578,16 €** και ποσού που αφορά σε εισαγωγές συνολικού ύψους **12.532,69 €** (ήτοι ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 26.110,85 €) λόγω μη απόδειξης εκ μέρους του προσφεύγοντος των σχετικών δηλωθεισών-επικαλούμενων από αυτόν ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και εισαγωγών, επί τη βάση της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ των σχετικών παραστατικών, που είχαν ζητηθεί με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../8.2.2024 αίτημα του Προϊσταμένου του για παροχή εγγράφων («πληροφοριών»),
- (ii) ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **17.200,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά τριών (3) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 4.128,00 €)

ήτοι τελικά με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 43.310,85 € και

**Β)** επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **43.800,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά έξι (6) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 10.512,00 €),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	294.244,20 €	282.122,47 €	142.165,36 €	98.854,51 €
01.01.2020-31.12.2020	148.183,78 €	148.183,78 €	77.001,96 €	33.201,96 €

ενώ παράλληλα καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα (εντός της φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020) το μεταφερθέν από την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019, με τις οικείες δηλώσεις του ΦΠΑ, προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους **194,13 €**.

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

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 3) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων το φέρει η Διοίκηση.
- 4) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 5) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός των περιόδων 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω 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 31.3.2019, την 30.6.2019, την 31.12.2019, την 31.3.2020, την 30.6.2020 και την 30.9.2020

(κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο και Σεπτέμβριο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2019, την 30.6.2019, την 31.12.2019, την 31.3.2020, την 30.6.2020 και την 30.9.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο και Σεπτέμβριο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) 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 31.3.2019, την 30.6.2019, την 31.12.2019, την 31.3.2020, την 30.6.2020 και την 30.9.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο και Σεπτέμβριο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2019, την 30.6.2019, την 31.12.2019, την 31.3.2020, την 30.6.2020 και την 30.9.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο και Σεπτέμβριο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση

συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...], β) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2019, την 30.6.2019, την 31.12.2019, την 31.3.2020, την 30.6.2020 και την 30.9.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο και Σεπτέμβριο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος. [...]. 2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις. 3. [...]. 4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

**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 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην

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

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/ 1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ ....., εκδότρια εντός του 2019 των ως άνω υπό κρίση τριών (3) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	271	05.11.2019	5.000,00 €	1.200,00 €	6.200,00 €
2	283	07.11.2019	2.000,00 €	480,00 €	2.480,00 €
3	428	12.12.2019	10.200,00 €	2.448,00 €	12.648,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>17.200,00 €</b>	<b>4.128,00 €</b>	<b>21.328,00 €</b>

και εντός του 2020 των ως άνω υπό κρίση έξι (6) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	533	07.01.2020	5.200,00 €	1.248,00 €	6.448,00 €
2	535	08.01.2020	5.000,00 €	1.200,00 €	6.200,00 €
3	72	22.05.2020	5.600,00 €	1.344,00 €	6.944,00 €
4	21	13.06.2020	13.000,00 €	3.120,00 €	16.120,00 €
5	51	31.07.2020	8.000,00 €	1.920,00 €	9.920,00 €
6	211	24.09.2020	7.000,00 €	1.680,00 €	8.680,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>43.800,00 €</b>	<b>10.512,00 €</b>	<b>54.312,00 €</b>

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα παρατιθέμενα στις σελ. 24-25 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ τμήματα της από 19.8.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα παρατιθέμενα στις σελ. 24-25 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ τμήματα της από 19.8.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ 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, αν και είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ότι η έδρα της βρισκόταν αρχικά στο Αιγάλεω Αττικής (οδός .....), και στη συνέχεια στην Αθήνα (οδός .....), λειτούργησε εν τοις πράγμασι μόνο στην αρχικά δηλωθείσα διεύθυνση και αποκλειστικά και μόνο ως κατάστημα λιανικής πώλησης γυναικείων ενδυμάτων.

Από αυτοψίες που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε ότι διέθετε σε λειτουργία ένα εμπορικό κατάστημα λιανικής πώλησης στο Αιγάλεω Αττικής. Στο χώρο όμως αυτό δε βρέθηκε κανένα στοιχείο που να βεβαιώνει ότι στον ίδιο χώρο πραγματοποιούνταν ταυτόχρονα και συναλλαγές χονδρικών πωλήσεων.

Επιπλέον, δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο καμία άλλη επαγγελματική εγκατάστασή της (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα), εγκαταστάσεις οι οποίες απαιτούνταν για να αποθηκεύει η οντότητα το μεγάλο όγκο των εμπορευμάτων που εμφανιζόταν να μεταπωλεί.

β) Η εκδότρια δεν ήταν σε θέση να διενεργεί τις υπό κρίση χονδρικές πωλήσεις αγαθών, δεδομένου ότι δε διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα) ούτε και μεταφορικά μέσα (οχήματα κ.λπ.), κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση, ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης και, στα πλαίσια αυτής, της μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων.

γ) Δεν εμφανίζεται να διενεργεί αγορές/προμήθειες υλικών (εμπορευμάτων), δεδομένου ότι δεν υπέβαλλε σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις, αλλά ούτε και είχε δηλωθεί ως πελάτης σε

συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων. Από αυτό συνάγεται ότι δεν είχε τη δυνατότητα τα μεταπωλεί.

Επομένως, δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών, εφόσον δεν προκύπτουν πραγματικές αγορές εμπορευμάτων από υπαρκτές επιχειρήσεις, ώστε να διενεργηθούν οι αντίστοιχες πωλήσεις αυτών.

Ευρύτερα, δεν υφίσταται αγορές εμπορευμάτων που να δικαιολογούν το μεγάλο όγκο των δηλωμένων (βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών) πωλήσεων για τα έτη 2019 και 2020.

δ) Από την ημερομηνία έναρξης της (13.11.2018) μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής είχε υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2019 και 2020, όχι δε και για τη χρήση 2018, και αποκλειστικά και μόνο σε σχέση με τις πωλήσεις χονδρικής που φερόταν να είχε διενεργήσει βάσει των εκδοθέντων από πλευράς της τιμολογίων, όχι δε και βάσει τυχόν διενεργηθεισών από πλευράς της δαπανών/αγορών/προμηθειών/εξόδων.

ε) Εξάλλου, από την έρευνα στους τηρούμενους από το φορέα της τραπεζικών λογαριασμών δε διαπιστώθηκαν πληρωμές για αγορές εμπορευμάτων και εν γένει δαπανών.

στ) Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι μέρος των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών παραστατικών πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα, τα οποία δε φέρονταν να έχουν καμία σχέση (επαγγελματική) τόσο με την ίδια όσο και με τους λήπτες των παραστατικών.

Σε πολλές δε περιπτώσεις οι καταθέσεις των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του φορέα της πραγματοποιούνταν σε καταστήματα τραπεζών στο κέντρο της Αθήνας και όχι σε καταστήματα τραπεζών στις περιοχές, όπου έδρευαν οι πελάτες της.

ζ) Η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζεται ως «εξαφανισμένη».

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση τρία (3) + έξι (6) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα αναφερόμενα στη σελ. 26 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάσει των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), ήτοι του ότι η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ ..... κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, τη μη πραγματοποίηση αγορών εμπορευμάτων, την ανυπαρξία του απαιτούμενου μηχανολογικού/τεχνολογικού εξοπλισμού και την ανυπαρξία μεταφορικών μέσων-, 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) Αναφορικά με τις συναλλαγές με την επιχείρηση (φυσικό πρόσωπο) με ΑΦΜ .....: Πουθενά δεν αναγράφεται στη σχετική έκθεση ελέγχου η εμπλοκή της δικής του επιχείρησης,

παρά μόνο παρατίθεται αυτούσιο το πόρισμα του ελέγχου σε έτερη επιχείρηση, χωρίς υπαγωγή στα πραγματικά περιστατικά που αφορούν στη δική του επιχείρηση και χωρίς να του κοινοποιηθεί ολόκληρη η έκθεση ελέγχου, στην οποία βασίστηκε ο έλεγχος στη δική του επιχείρηση.

β) Σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση, καθώς της είχε νομίμως αποδοθεί ΑΦΜ και είχε νομίμως προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ακόμα και στην ίδια την έκθεση ελέγχου επιβεβαιώνεται αυτό, αφού αναφέρεται ότι η ανωτέρω επιχείρηση υφίσταται νομότυπα. Τα δεδομένα αυτά, ακόμη κι όχι όλα από αυτά, ήταν τα μοναδικά, τα οποία υποχρεούταν, αλλά και μπορούσε να ελέγξει, καθώς τα λοιπά στοιχεία της φορολογικής συμπεριφοράς του εκάστοτε αντισυμβαλλομένου (υποβολή φορολογικών δηλώσεων, πληρωμή φόρων κ.λπ.) δεν μπορούσε να τα γνωρίζει λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου.

Επομένως, ως λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων λειτούργησε όλως καλοπίστως στις υπό κρίση συναλλαγές, καθώς, στο μέτρο που του επέτρεπαν οι διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου και σε συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των οικείων διατάξεων του ν. 4308/2014, ήλεγξε και επιβεβαίωσε πλήρως τα αναγκαία στοιχεία της εκάστοτε αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, ήτοι: α) τον ΑΦΜ αυτής, όπως προέκυπτε από τη σχετική δήλωση έναρξης εργασιών της, β) την έναρξη της δραστηριότητάς της, όπως προέκυπτε από το μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης, γ) το αντικείμενο δραστηριότητάς της, όπως προέκυπτε από τη δήλωση έναρξης εργασιών της και δ) την έδρα αυτής.

Περαιτέρω έλεγχος ούτε ήταν δυνατός, λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, ούτε απαιτείτο από την οικεία νομοθεσία.

γ) Όπως δε παγίως έχει κριθεί από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, ουδόλως μπορεί να στοιχειοθετηθεί ικανό πόρισμα περί εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών από απλές ενδείξεις περί τυχόν παραβατικής συμπεριφοράς του εκδότη των παραστατικών, χωρίς να διενεργηθούν συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις στην επιχείρηση του λήπτη.

Είναι αδιανόητο ότι στην έκθεση ελέγχου ουδεμία αναφορά γίνεται σχετικά με ελεγκτικές επαληθεύσεις που να αφορούν τη δική του επιχείρηση. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις έγιναν βάσει του πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ, το οποίο ουδέποτε του κοινοποιήθηκε, ώστε να λάβει πλήρη γνώση του, παρά μόνο επισυνάφθηκε απόσπασμά του στη δική του έκθεση ελέγχου, προκειμένου να του καταλογιστούν οι υπό κρίση φερόμενες παραβάσεις, και κατά το οποίο προκύπτει ότι δεν υπάρχει απόλυτη βεβαιότητα ως προς το γεγονός ότι η ως άνω επιχείρηση είναι εκδότηρια εικονικών φορολογικών παραστατικών, αλλά αντίθετα στηρίζεται σε ενδείξεις.

Η Φορολογική Αρχή δεν πραγματοποίησε ενδελεχή έλεγχο των αποθεμάτων αποθήκης της επιχείρησής του, βάσει της κατάστασης απογραφής, ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη και τη διακίνηση των ως άνω εμπορευμάτων, αλλά κατέληξε στο αυθαίρετο συμπέρασμα για την εικονικότητα των τιμολογίων, βασιζόμενη στις ενδείξεις που προέκυψαν κατά τον έλεγχο των βιβλίων της εκδότριας των φορολογικών παραστατικών για το σύνολο των συναλλαγών τους, τα οποία λόγω της ασυνέπειας, που επιβεβαιώνει ο έλεγχος, της ανωτέρω επιχείρησης δεν είναι ορθά συμπληρωμένα από πλευράς τους.

Με άλλα λόγια, η αιτιολογία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων δεν ερείδεται σε στοιχεία που ελέγχθηκαν και αφορούν στις συγκεκριμένες συναλλαγές που έλαβαν χώρα με τα υπό κρίση

τιμολόγια, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται από τους συντάκτες της έκθεσης η φερόμενη εικονικότητά τους.

δ) Πέραν των όσων αναφέρθηκαν, μια απλή ανάγνωση της έκθεσης ελέγχου είναι αρκετή, προκειμένου να αντιληφθεί κανείς ότι η απαιτούμενη εμπειριστατωμένη 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 που πραγματοποίησε με την ανωτέρω επιχείρηση.

ε) Σχετικά με την αποδιδόμενη λήψη τριών (3) + έξι (6) εικονικών φορολογικών παραστατικών: εκπρόσωποι της επιχείρησης μετέβησαν στο κατάστημά του, προσφέροντας του συμφωνία για πώληση προϊόντων stock σε πολύ χαμηλές τιμές, χωρίς να γνωρίζει την προέλευση των εμπορευμάτων. Ακόμα, τη μεταφορά των εμπορευμάτων στο κατάστημά του επωμίζονταν οι ίδιοι, ενώ αυτός όφειλε να εξοφλήσει το αντίστοιχο παραστατικό. Τα προϊόντα έφταναν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρία που συνεργαζόταν με την προμηθεύτρια, για τα οποία εκδίδονταν παραστατικά και τα οποία εξοφλούσε νόμιμα είτε εφάπαξ είτε επί πιστώσει. Επομένως, δε γνώριζε και δεν όφειλε να γνωρίζει αν η εκδότρια των τιμολογίων συναλλασσόταν εικονικά και κακόπιστα ή όχι. Εξάλλου, οι πληρωμές των εν λόγω τιμολογίων έγιναν διατραπεζικά.

Άλλωστε, βάσει της κοινής λογικής και δεδομένου ότι οι τζίρος της επιχείρησής του ανερχόταν σε ποσό άνω των 281.805,10 € και 149.083,01 € για τα έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα, το ποσό των εικονικών τιμολογίων, αν τα είχε όντως λάβει, δε θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των τελευταίων ετών, δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή με την εν λόγω εκδότρια πέραν των υπό κρίση φορολογικών ετών.

στ) Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι η Διοίκηση δεν κατορθώνει να τεκμηριώσει επαρκώς τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις, αφού ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές του με την εκδότρια οντότητα ως εικονικές στο σύνολό τους με μοναδικό κριτήριο τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ, χωρίς ωστόσο να γίνει καμία περιγραφή και αναφορά στο περιεχόμενο των τιμολογίων, χωρίς να έχει εξεταστεί εάν η εκδότρια είχε τη δυνατότητα παροχής των πωληθέντων αγαθών, καθώς και σε τι αυτά αφορούσαν, και τέλος χωρίς να προβεί στη διαπίστωση εάν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της εκδότριας. Η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την ελεγκτική αρχή, αλλά αντίθετα επιβεβαιώνεται κιόλας.

Δε διαφαίνεται επομένως καμία παράνομη συμπεριφορά από πλευράς του, καθώς όλα συντελέστηκαν με απόλυτη νομιμότητα, ενώ δε γνωρίζει και δεν οφείλει να γνωρίζει αν ο αρχικός εκδότης του τιμολογίου είχε εκδώσει στο παρελθόν τιμολόγια για ανύπαρκτες συναλλαγές ή είναι γενικά κακόπιστος.

Εν κατακλείδι, σε ένα ευνομούμενο κράτος δεν είναι δυνατόν με μία αναπιολόγητη έκθεση ελέγχου, στην οποία η Διοίκηση δεν επικαλείται κάποιο δεδομένο που αφορά στη δική του επιχείρηση και η οποία έχει εκδοθεί κατ' αποκλειστικότητα βάσει συμπερασμάτων άλλης επιχείρησης, να του καταλογίζεται το επίδικο ποσό.

Εξάλλου, με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση

φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφασή της και παράθεση των κριτηρίων, βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για την εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων, ειδικότερα δε ότι:

α) Δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης λήψης εικονικών τιμολογίων. Ειδικότερα, εξαρχής στην έκθεση ελέγχου η Διοίκηση αποδίδει στα υπό κρίση παραστατικά το χαρακτηρισμό «εικονικά», χωρίς να προβαίνει σε κανέναν συλλογισμό και καμία απόδειξη. Αντιθέτως, δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαχθεί με την αναγραφόμενη ανωτέρω επιχείρηση, μετακυλώντας ανεπίτρεπτα στον ίδιο ως διοικούμενο το βάρος απόδειξης, ενώ θα έπρεπε εκείνη να αποδείξει την πλημμέλεια τους με στοιχεία που βασίζονται στην δική του επιχείρηση και όχι κάποιου τρίτου.

Ο ίδιος από πλευράς του συναλλάχθηκε με τον εκάστοτε προμηθευτή καλόπιστα και νόμιμα, ήτοι πραγματοποίησε πραγματικές και νόμιμες συναλλαγές κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, όπου κατόπιν δειγματισμού παρήγγειλε τα προϊόντα, τα οποία μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρία συνεργαζόμενη με την προμηθεύτρια επιχείρηση, ενώ επιπλέον έλαβε και τα αντίστοιχα παραστατικά/τιμολόγια, προβαίνοντας στη νόμιμη εξόφλησή τους.

β) Σε κάθε περίπτωση, η ως άνω επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς, αλλά και συναλλακτικώς, επιχείρηση, καθώς της είχε νόμιμα αποδοθεί ΑΦΜ και είχε προβεί νομίμως σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, ενώ η έδρα της βρίσκεται επί της οδού ..... στο Αιγάλεω. Τα δεδομένα αυτά, ακόμη και αν όχι όλα από αυτά, ήταν τα μοναδικά που υποχρεούταν, αλλά και είχε τη δυνατότητα να ελέγξει, ενόψει των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου που δεν του επέτρεπαν περαιτέρω έρευνα.

γ) Μετά την παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος είναι πρακτικά αδύνατον να ελεγχθεί η αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας από την ελέγχουσα αρχή, καθόσον το γεγονός που επικαλείται η φορολογική αρχή ότι δε βρέθηκε η επιχείρηση στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού ..... στην Αθήνα δεν μπορεί να αποδειχτεί με βεβαιότητα εκ των υστέρων, δεδομένου ότι μπορεί κατά την ελεγχόμενη χρήση η εταιρεία αυτή να λειτουργούσε στη δηλωθείσα ή σε άλλη διεύθυνση για τις χονδρικές πωλήσεις και πλέον να μη βρίσκεται εκεί, όπως επιβεβαιώνεται και στη σελ. 35 της έκθεσης ελέγχου, όπου πράγματι απεδείχθη ότι λειτούργησε στην αρχικά δηλωθείσα διεύθυνση, και επομένως δεν πρόκειται για ανύπαρκτη επιχείρηση. Το γεγονός ότι αυτή η διαπίστωση, σχετικά με το κατάστημα επί της οδού ....., δεν έγινε από την ίδια την υπηρεσία του ελέγχου αλλά από πληροφορίες περιοίκων, καθιστά τα συμπεράσματα του ελέγχου εξαιρετικά επισφαλή.

δ) Επίσης, δεν όφειλε να γνωρίζει αν η ως άνω επιχείρηση ήταν συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις ούτε αν συνεργάζεται με τις φορολογικές αρχές ούτε μάλιστα υπήρχε η δυνατότητα να το γνωρίζει. Η ασυνέπεια της αντισυμβαλλόμενης ουδόλως αποδεικνύει συνεκδοχικά τη δική του κακή πίστη και το ανύπαρκτο των ελεγχόμενων συναλλαγών. Αναφέρει επίσης το πληροφοριακό δελτίο ότι η οντότητα προβαίνει σε πλήθος χονδρικών πωλήσεων, γεγονός που δείχνει ότι ήταν σε θέση να πωλούν εμπορεύματα.

Επί της ουσίας, η Διοίκηση, μετακυλίωντας ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον διοικούμενο, δέχεται ως αδιαμφισβήτητη παραδοχή ότι όποιος συνεργάζεται με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ως

τελικός λήπτης των εμπορευμάτων είναι άνευ ετέρου κακόπιστος και ότι πρόκειται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Συνεπώς, δεν υφίσταται καμία απόδειξη περί του δόλου του, πόσω δε μάλλον καμία απόδειξη περί της εικονικότητας των συναλλαγών που τον αφορούν. Πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθεί υπόψη η καλή πίστη κατά τη λήψη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, γεγονός που ενισχύεται από την αποπληρωμή των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο. Κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ η φορολογική αρχή οφείλει να διενεργεί ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρηση του λήπτη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων. Κανένας ουσιαστικός έλεγχος δε διενεργήθηκε από τον φορολογικό έλεγχο και, ως εκ τούτου, η αιτίαση για εικονικότητα δεν αποδεικνύεται.

ε) Ειδικά ως προς τη φερόμενη έλλειψη αγορών της προμηθεύτριας οι ισχυρισμοί του ελέγχου αποδεικνύονται ανακριβείς, διότι αποτελούν συμπεράσματα και όχι τεκμηριωμένα στοιχεία. Εάν η προμηθεύτρια διενήργησε τις δικές της αγορές χωρίς τιμολόγια, δεν ενδιαφέρει τη δική του επιχείρηση ούτε θα ήταν ποτέ δυνατό να ελεγχθεί από τον ίδιο κάτι τέτοιο.

**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 τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και συγκεκριμένα από τις σελ. 20 και 26-27 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από 19.8.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ ..... και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση τρία (3) + έξι (6) αντίστοιχα που έλαβε και χρησιμοποίησε ο προσφεύγων, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της (κυρίως: ανύπαρκτες αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της, ανυπαρξία της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής και γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων) ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό του νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την ως άνω από 19.8.2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως εικονικών παραστατικών πέραν των ήδη διενεργηθέντων συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Αττικής (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)), παρόλ' αυτά όμως προέβη και ο ίδιος σε συγκεκριμένες ενέργειες, σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου του και συγκεκριμένα στη σελ. 26 αυτής.

β) Μόνη η επίκληση από τον προσφεύγοντα του ότι 1) η εκδότρια-προμηθεύτρια επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση και ο ίδιος συναλλάχθηκε με αυτήν καλόπιστα και νόμιμα και έτσι πραγματοποίησε πραγματικές και νόμιμες συναλλαγές κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, 2) κατόπιν δειγματισμού παρήγγειλε τα προϊόντα, ειδικότερα δε εκπρόσωποι της εκδότριας μετέβησαν στο κατάστημά του, προσφέροντας του συμφωνία για πώληση προϊόντων stock σε πολύ χαμηλές τιμές, ο ίδιος δε δεν γνώριζε την προέλευση των εμπορευμάτων, 3) τη μεταφορά των εμπορευμάτων στο κατάστημά του επωμιζόταν η εκδότρια

και συγκεκριμένα τα προϊόντα μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρία συνεργαζόμενη με την εκδότρια-προμηθεύτρια, 4) έλαβε τα αντίστοιχα παραστατικά/τιμολόγια, προβαίνοντας στη νόμιμη εξόφλησή τους διατραπεζικά, είτε εφάπαξ είτε επί πιστώσει, 5) επομένως δε γνώριζε και δεν όφειλε να γνωρίζει αν η εκδότρια των τιμολογίων συναλλασσόταν εικονικά και κακόπιστα ή όχι, 6) βάσει της κοινής λογικής και δεδομένου ότι οι τζίρος της επιχείρησής του ανερχόταν σε ποσό άνω των 281.805,10 € και 149.083,01 € για τα έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα, το ποσό των εικονικών τιμολογίων, αν τα είχε όντως λάβει, δε θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος, 7) όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των τελευταίων ετών, δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή με την εν λόγω εκδότρια πέραν των υπό κρίση φορολογικών ετών, 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 το φυσικό πρόσωπο-φορέας της εκδότριας ή άλλα πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτόν προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεδόμενα με την εκδότρια 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 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 31.3.2019, την 30.6.2019, την 31.12.2019, την 31.3.2020, την 30.6.2020 και την 30.9.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2019 και Ιανουάριο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο και Σεπτέμβριο 2020 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να εκδόθηκαν αντίστοιχα τα ως άνω υπό κρίση φορολογικά παραστατικά) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. 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) της εκδότριάς τους να τις πραγματοποιήσουν παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτό» πρόσωπο (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτό» πρόσωπο), 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 τις ίδιες ως άνω ημερομηνίες), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίησιν εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάσει αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν

αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της επιχείρησής του του επικαλούμενου από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2019 και 2020) 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 οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται 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 την εκδότρια των υπό κρίση παραστατικών επιχείρηση και δε συνέτρεχε δόλος στην περίπτωση του κατά την πραγματοποίηση της εκάστοτε συναλλαγής.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και τρίτος 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 το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2717/1999), όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ΚΔΔ, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του

ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.** 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.*»

**Επειδή**, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω έχουν τηρηθεί όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και η τυχόν έλλειψη ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων ουδόλως αποτελεί ισχυρό λόγο μη απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η κρίση δε της φορολογικής αρχής θεμελιώνεται σε αόριστους και εντελώς ανυπόστατους ισχυρισμούς, οι οποίοι σε καμία περίπτωση δεν ευσταθούν, ενώ αντίθετα ο ίδιος διαθέτει σε κάθε περίπτωση όλα τα αποδεικτικά μεταφοράς των εμπορευμάτων, από τα οποία προκύπτει πως πράγματι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος, ειδικότερα δε:

α) Η φορολογική αρχή έχει θεμελιώσει το συμπέρασμά της περί ανυπαρξίας των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σε υπαιτιγμούς περί πλαστότητας των προσκομισθέντων εγγράφων και αναπόδεικτα συμπεράσματα, αν και τα εμπορεύματα αναμφίβολα και αποδεδειγμένα εξήλθαν της επικράτειας, στις οποίες εδρεύουν οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις, και εισήλθαν στην Ελλάδα με σκοπό παράδοσης στην έδρα της επιχείρησής του.

β) Επιπρόσθετα, είναι εντελώς αδιάφορος ο τελικός προορισμός και τόπος που πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράδοση των εμπορευμάτων, δεδομένου ότι κρίσιμο ουσιαστικό στοιχείο απόδειξης ενδοκοινοτικής παράδοσης αποτελεί η μεταφορά του εμπορεύματος σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που γεγονός εν προκειμένω συντελείται με βεβαιότητα.

γ) Άλλωστε έχει γίνει δεκτό ότι αρκεί ο εισαγωγέας να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα προορίζονται να αποσταλούν ή να μεταφερθούν και, στη συνέχεια, πράγματι αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος, χωρίς να απαιτείται να αποδειχθεί ότι προορισμός τους είναι, συγκεκριμένα, η διεύθυνση του αποκτώντος τα αγαθά αυτά.

δ) Όσον αφορά δε τις φορτωτικές CMR, αυτές καταρτίζονται πριν από την αποστολή ή τη μεταφορά στο-κράτος μέλος προορισμού και περιέχουν μνεία, μεταξύ άλλων, του τόπου αποστολής, του αγοραστή, του τόπου παραλαβής και των οχημάτων μεταφοράς, συνεπώς, μπορούν να αποδείξουν ότι τα επίμαχα αγαθά προορίζονται για αποστολή ή μεταφορά προς το εν λόγω κράτος και να ληφθούν υπόψη βάσει του άρθρου 143 παρ. 2 στ. Ύ της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον προσκομίστηκαν κατά τη στιγμή της εισαγωγής. (βλ. C-108/17 - Enteco Baltic σκέψη 70).

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

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του

ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 17-18 αυτής) -που κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 ΚΔΔ σε συνδυασμό με εκείνες των άρθρων 169 και 170 ΚΔΔ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) αποτελεί ως προς αυτό το σημείο πλήρη απόδειξη-, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό (π.χ. συμβάσεις με πελάτες και προμηθευτές, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές) που να τεκμηριώνουν (ως πραγματοποιηθείσες) τις επικαλούμενες σχετικές συναλλαγές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και συνακόλουθα την προβαλλόμενη απαλλαγή από ΦΠΑ, αλλά ούτε και προσκόμισε κανένα από τα εν λόγω έγγραφα τόσο μετά την κοινοποίηση σ' αυτόν (με την πάροδο της 08.05.2024) του σχετικού υπ' αριθμ. βιβλίου ...../22.4.2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου (επί των οποίων εξάλλου δεν τοποθετήθηκε καθόλου) όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή.

β) Και ναι μεν, στο πλαίσιο αυτό, η τήρηση και η προσκόμιση σε κάθε νόμιμο έλεγχο όλων των απαραίτητων εγγράφων που τεκμηριώνουν την εκάστοτε ενδοκοινοτική παράδοση αποτελούν τυπικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση της σχετικής απαλλαγής στο πεδίο του ΦΠΑ, ωστόσο η μη προσκόμιση κανενός εξ αυτών στα πλαίσια ενός φορολογικού ελέγχου (όπως εν προκειμένω) και μάλιστα των πλέον ουσιωδών εξ αυτών έχει ως αυτονόητη συνέπεια τη μη τεκμηρίωση-απόδειξη των ουσιαστικών προϋποθέσεων και συνακόλουθα της σχετικής απαλλαγής από το ΦΠΑ, υπό αυτό δε το πρίσμα η πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων δεν είναι χωρίς καμιά σημασία στο πεδίο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως φαίνεται να υπολαμβάνει ο προσφεύγων, αλλά αντιθέτως η μη τήρηση κανενός εξ αυτών έχει ως συνέπεια τη μη πλήρωση και των ουσιαστικών προϋποθέσεων.

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

### **Ως προς τους τέταρτο και πέμπτο 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 ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθῆ δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση 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 εκδοθῆ δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθῆ εις τον τύπον και το κοινόν καθ' ὅλην ἢ μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ἢ της εθνικῆς ασφαλείας εν δημοκρατικῇ κοινωνίᾳ, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ἢ της ιδιωτικῆς ζωῆς των διαδίκων, ἢ εν τῷ κρινομένῳ υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρῳ, όταν υπό ειδικᾶς συνθήκας η δημοσιότης θα ηδύνατο να παραβλάψῃ τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον ἐπὶ ἀδικήματι τεκμαίρεται ὅτι εἶναι ἀθῶον μέχρι της νομίμου ἀποδείξεως της ενοχῆς του.»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου των φορολογικών

περιόδων 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2019 και 2020 αντίστοιχα): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου 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, των επιβληθέντων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων) 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 (μέτρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθισόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

**Επειδή**, με τον μεν **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και ειδικότερα ότι οι κυρώσεις των προστίμων εμφανώς υπάγονται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελούν κατηγορία «ποινικής φύσεως», ωστόσο εν προκειμένω γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλει να προσβάλλει, 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 **πέμπτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει αφενός 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 και αφετέρου ότι με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του καταλογίζεται ένα υπέρογκο ποσό ως πρόστιμο, συνολικού ύψους 27.405,16 €, για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται, επομένως έχει καταλυθεί πλήρως η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. 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 πρόστιμου 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 η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρυβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκειται** (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 τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 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 συναρτάται ήδη από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη 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 επιπλέον δεδομένου ότι οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής (τις οποίες εξέδωσε αυτή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της) είναι προσβλητές ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μπορεί δε να ζητηθεί και η αναστολή της εκτέλεσής τους, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητάς τους, συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι τα υπό κρίση πρόστιμα αποτελούν, λόγω του ύψους τους, κυρώσεις «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)).

γ) Εξάλλου, με τον τελευταίο ισχυρισμό του προσφεύγοντος στα πλαίσια του πέμπτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του δεν εξειδικεύεται (με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί αυτός και να κριθεί στην ουσία του) κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση με την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι:

(i) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή έννοια αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο σχετικός ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος

περί «υπέρογκου» προστίμου, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) ως απόλυτου μεγέθους ή έστω σε σχέση με τις οικονομικές του δυνατότητες, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου (προστίμου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

(ii) Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή των υπό κρίση επιβληθέντων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον ίδιο από την επιβολή τους η βλάβη υπερσχύει του οφέλους, υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης.

(iii) Στην προκειμένη πάντως περίπτωση:

- **ούτε** (i) ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **ως απόλυτου μεγέθους** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή τους στον προσφεύγοντα, αφού το προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 πρόστιμο επί υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοχεύει στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη έγκαιρης κατά νόμον (εμπρόθεσμης) απόδοσης των εκάστοτε οφειλόμενου ΦΠΑ -ο οποίος μάλιστα είναι κοινοτικός φόρος και κατά τούτο η ορθή και εμπρόθεσμη απόδοσή του αφορά το σύνολο της Ευρωπαϊκής Ένωσης- και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στον προσφεύγοντα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος.
- **ούτε** (ii) ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **σε σύγκριση με το ύψος των εκπρόθεσμα αποδοθέντων φόρων** υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στον προσφεύγοντα, αφού με την επιβολή των υπό κρίση προστίμων που συναρτώνται με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου (ΦΠΑ) σκοπείται η αποτροπή της καλλιέργειας αισθήματος ατιμωρησίας στους φορολογουμένους με την επιβολή στην πράξη προστίμων δυσανάλογα χαμηλού ύψους σε σχέση με την παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και απόδοσης του σχετικού οφειλόμενου φόρου με συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων, δι' αυτής δε αναμένεται, προφανώς βάσιμα, η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσής τους και η αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 51 παρ. 1 ν. 4410/2016), συνεπώς η επιβολή των προστίμων αυτών δεν ήταν (κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024)) αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας.

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

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

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

**την απόρριψη** της από 29.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξε-ων 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	.....	17.6.2024	28.6.2024	ΦΠΑ	01/01/2019 - 31/12/2019
2	.....	17.6.2024	28.6.2024	ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020

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:**

**Φορολογική περίοδος 01.01.2018-31.12.2018**

Διαφορά κύριου φόρου	7.576,48 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	3.769,48 €
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<b><u>11.345,96 €</u></b>

Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>194,13 €</u>
---	-----------------

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. ....../17.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

**Φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020**

Διαφορά κύριου φόρου	10.706,13 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020	5.353,07 €
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u><b>16.059,20 €</b></u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. ....../17.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 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.