



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 220

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : 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 09.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2024 ΠΔ (2^ο Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής) ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

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

1	.....	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 v. 5104/2024	01/01/2017 - 31/12/2017	201.881,64 €
8	.....	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 v. 5104/2024	01/01/2018 - 31/12/2018	315.033,42 €
8	.....	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 v. 5104/2024	01/01/2019 - 31/12/2019	54.169,59 €
9	.....	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 v. 5104/2024	01/01/2020 - 31/12/2020	75.644,45 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υποδ/νσης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Πάτρας.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

* * * * *

Επί της από 09.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2024 ΠΔ (2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ. /9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 v. 5104/2024 συνολικού ύψους 111.485,49 € και ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 v. 5104/2024 συνολικού ύψους 90.396,15 € (ήτοι συνολικά 201.881,64 €) λόγω ενεργούς συμμετοχής του, εντός του 2017, στη σύσταση και συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας με ΑΦΜ («.....») και υποβολής εν γνώσει του ανακριβώς των δηλώσεων της ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου και της δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) του οικείου φορολογικού έτους 2017, ενέργειες με τις οποίες θεωρήθηκε ότι βοήθησε και συνέπραξε με άλλα πρόσωπα στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής από την εταιρεία, με αποτέλεσμα να θεωρείται ως άμεσος συνεργός σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 80 v. 5104/2024 σε συνδυασμό με το άρθρο 70 v. 5104/2024 (πρώην άρθρο 67 παρ. 3 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο v. 4987/2022) σε συνδυασμό με άρθρο 60 ΚΦΔ).
- 2) Με την υπ' αριθμ. /9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 v. 5104/2024 συνολικού ύψους 175.070,40 € και ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 v. 5104/2024 συνολικού ύψους 139.963,02 € (ήτοι συνολικά 315.033,42 €) λόγω ενεργούς συμμετοχής του, εντός του 2018, στη σύσταση και συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας με ΑΦΜ («..... ΙΚΕ») και υποβολής εν γνώσει του ανακριβώς των δηλώσεων της ΦΠΑ της οικείας φορολογικής

περιόδου και της δήλωσής της ΦΕνπ του οικείου φορολογικού έτους 2018, ενέργειες με τις οποίες θεωρήθηκε ότι βοήθησε και συνέπραξε με άλλα πρόσωπα στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής από την εταιρεία, με αποτέλεσμα να θεωρείται ως άμεσος συνεργός σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 80 ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με το άρθρο 70 ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 67 παρ. 3 ΚΦΔ σε συνδυασμό με άρθρο 60 ΚΦΔ).

- 3) Με την υπ' αριθμ./9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους 27.073,53 € και ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους 27.096,06 € (ήτοι συνολικά 54.169,59 €) λόγω ενεργούς συμμετοχής του, εντός του 2019, στη σύσταση και συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας με ΑΦΜ («..... ΙΚΕ») και υποβολής εν γνώσει του ανακριβώς των δηλώσεών της ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου και της δήλωσής της ΦΕνπ του οικείου φορολογικού έτους 2019, ενέργειες με τις οποίες θεωρήθηκε ότι βοήθησε και συνέπραξε με άλλα πρόσωπα στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής από την εταιρεία, με αποτέλεσμα να θεωρείται ως άμεσος συνεργός σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 80 ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με το άρθρο 70 ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 67 παρ. 3 ΚΦΔ σε συνδυασμό με άρθρο 60 ΚΦΔ).
- 4) Με την υπ' αριθμ./9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους 37.681,50 € και ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους 37.962,95 € (ήτοι συνολικά 75.644,45 €) λόγω ενεργούς συμμετοχής του, εντός του 2020, στη σύσταση και συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας με ΑΦΜ («.....») και υποβολής εν γνώσει του ανακριβώς των δηλώσεών της ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου και της δήλωσής της ΦΕνπ του οικείου φορολογικού έτους 2020, ενέργειες με τις οποίες θεωρήθηκε ότι βοήθησε και συνέπραξε με άλλα πρόσωπα στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής από την εταιρεία, με αποτέλεσμα να θεωρείται ως άμεσος συνεργός σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 80 ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με το άρθρο 70 ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 67 παρ. 3 ΚΦΔ σε συνδυασμό με άρθρο 60 ΚΦΔ).

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

- 1) Ζητήματα σχετικά με τη μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασής του από τη Διοίκηση.
- 2) Πλημμελής αιτιολογία της πράξης επιβολής προστίμου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «**Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. [...]. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «**Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 [...] και 4987/2022 εξακολουθούν να ισχύουν.**»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών (που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 3 ν. 4174/2013), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «**Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει**

εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

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, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42Ε παρ. 1 και 4 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), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «1. α) Η Δι.Π.Α.Ε.Ε., Κεντρική Υπηρεσία (Κ.Υ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Περιφερειακές Υπηρεσίες (Π.Υ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών (Γ.Δ.Φ.Λ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιπέδου Διεύθυνσης, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις υποπερ. β' και γ' της περ. 3 της υποπαρ. Ε.2 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 [...], όπως προστέθηκε με την περ. 1 της υποπαρ. Β1 της παρ. Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 [...], και εξειδικεύθηκαν με την

υπό στοιχεία Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31.10.2013 (Β΄ 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με την περ. 1 της υποπαρ. Δ.7 της παρ. Δ΄ του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 [...]. β) [...]. 2. [...]. 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαβιβάζονται, για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων, στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ή στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιο/-α για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, στη Δ.Ο.Υ., στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου παρ. Ε΄ υποπαρ. Ε.2 περ. 3 υποπερ. β΄ και γ΄ ν. 4093/2012, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «β. Οι αρμοδιότητες προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας, όπως προβλέπονται στην περίπτωση β΄ της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 [...] μεταβιβάζονται στις 31 Οκτωβρίου 2013 στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. [...] γ. Κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που προβλέπονται στην υποπερίπτωση β΄ της παρούσας περίπτωσης, οι αρμόδιες υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων μπορούν να προβαίνουν σε ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται αγαθά, ανεξάρτητα από τον φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος, υπό το οποίο τελούν, όπως επίσης σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις περιπτώσεις α΄ και δ΄ της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1-2 της υπ΄ αριθμ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31.10.2013 (ΦΕΚ Β΄ 2775/31.10.2013) κοινής απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ. 1. Οι αρμοδιότητες προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας, όπως προβλέπονται στην περίπτωση β΄ της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 [...] μεταβιβάζονται στις 31 Οκτωβρίου 2013 στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. 2. Κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που προβλέπονται στην παράγραφο 1, οι αρμόδιες υπηρεσίες της Γ.Γ.Δ.Ε. μπορούν να προβαίνουν σε ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται αγαθά, ανεξάρτητα από τον φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος, υπό το οποίο τελούν, όπως επίσης σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις περιπτώσεις α΄ και δ΄ της παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004. [...].»****

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/20.7.2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.7.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): «...Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράψουν «Με Εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4987/2022 [...], όπως ισχύουν, και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού, και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

-ΣΤΗΛΗ 1- α/α	-ΣΤΗΛΗ 2- Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	-ΣΤΗΛΗ 3- Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής	-ΣΤΗΛΗ 4- Διατάξεις, από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα	-ΣΤΗΛΗ 5- Όργανα, στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή»	-ΣΤΗΛΗ 6- Δυνατότητα περαιτέρω εξουσιοδότησης από όργανα της στήλης 5
1.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
12.	Την έκδοση εντολής ελέγχου [...].	Εξουσιοδότηση υπογραφής.	Κ.Φ.Δ., άρθρα 27, 28 και 30.	Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων / φορολογικών ετών / υποθέσεων. 1) Ι. [...]. II. Για τους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης: (α) Ο Προϊστάμενος οποιουδήποτε ΕΛ.ΚΕ. για τους φορολογουμένους που αρμόδια/ο για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους είναι Δ.Ο.Υ. ή το ΚΕ.Φ.Ο.Δ.Ε. που υπάγεται στη χωρική τους αρμοδιότητα, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. (β) [...]. B. Για λοιπές περιπτώσεις ελέγχου: 1) [...]. 8) Ο Προϊστάμενος της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. , για υποθέσεις ελέγχου της αρμοδιότητας ή της συναρμοδιότητάς της. 9) [...].	-
13.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

20.	Τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, όπως οι σχετικές εξουσίες και αρμοδιότητες περιγράφονται και προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 27, 28, 29, 30 και 32 του Κ.Φ.Δ. και άρθρο 70 του ν. 4987/2022.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	-Κ.Φ.Δ. άρθρα 27, 28, 29, 30 και 32, -ν. 4987/2022, άρθ. 70, -ν. 4557/2018 και -ν. 4099/2012, άρθρο 169, καθώς και από κάθε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη, με την οποία παρέχεται ελεγκτική εξουσία και δυνατότητα διενέργειας ελέγχου.	Οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.	-
21.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
22.	Την υπογραφή του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου [...].	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	-Κ.Φ.Δ., άρθ. 33 και 34 -ν. 4987/2022, άρθ. 70 (σχετική και η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/ 31.12.2013 [...]) απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε.).	Κατά περίπτωση [...]. Ειδικά [...] για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι υπάλληλοι αυτών που φέρουν την εντολή ελέγχου.	-
23.	Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	-Κ.Φ.Δ., άρθρα 27, 33, 34 και 38 -ν. 4987/2022, άρθ. 70, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4557/2018 και του άρθ. 169 του ν. 4099/2012, καθώς και από κάθε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη, με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου.	Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από [...]. Ειδικά, [...] για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι, και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, στην οποία υπάγεται το Τμήμα, εφόσον υπάρχει, ή από τον Προϊστάμενο της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., σε περίπτωση που το Τμήμα δεν υπάγεται σε Υποδιεύθυνση. [...].	-
24.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
28.	Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας.	-Κ.Φ.Δ., άρθρο 65, 66 και 84, -ν. 4987/2022, άρθ. 70, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ν. 2523/1997, ν. 4557/2018, ν. 3634/2008 [...], ν. 3446/2006, ν. 2873/2000 και ν.	[...] ...για τους ελέγχους που διενεργούνται από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε., η/το οποία/ο είναι αρμόδια/ο για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος , και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου [...].	-

			2121/1993, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη.		
29.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

[...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι για ένα τέτοιο επαχθές μέτρο (πρόστιμο συνολικού ύψους 646.729,10 €) θα έπρεπε να είχε κληθεί προηγουμένως από τη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να δώσει τις κατάλληλες εξηγήσεις, ωστόσο κάτι τέτοιο ουδέποτε συνέβη κατά τον προσήκοντα τρόπο, καθώς, όπως προκύπτει από την από 16.1.2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4987/2022, εξ αρχής είχε συνεργαστεί με την αρμόδια αρχή, συναινώντας ενυπόγραφα να διαθέσει προς έλεγχο ό,τι στοιχεία διέθετε για την ελεγχόμενη εταιρεία «.....», έπειτα δε από τη συναίνεσή του αυτή η εταιρεία είναι εκείνη που αρνήθηκε τη συνεργασία με τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, καθώς, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε στον έλεγχο παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις της Διοίκησης, ενώ εξάλλου για τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ουδέποτε κλήθηκε να δώσει εξηγήσεις και να επιχειρηματολογήσει αναφορικά με την ύπαρξη ή μη και την εμπλοκή του στις φερόμενες παραβιάσεις, πράγμα που καλείται να κάνει τώρα και εκ των υστέρων, γεγονός αντίθετο στις αρχές της προηγούμενης ακρόασης και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από την από 11.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Υποδ/νσης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Πάτρας (σελ. 12 και 19 αυτής) -που αποτελεί σύμφωνα με τις προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με εκείνη της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ν. 2717/1999 (όπως αμφότερες ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτή ότι ενήργησε/-αν ο/οι συντάκτης/-ες της-, ο Προϊστάμενος της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Πάτρας είχε εκδώσει και κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα μετά το πέρας του σχετικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας το υπ' αριθμ./16.1.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επ' αυτού δε ο προσφεύγων δεν τοποθετήθηκε εντός της κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 33 παρ. 1 εδ. γ' ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων (29.1.2024)) 20ήμερης προθεσμίας από την κοινοποίησή του. Επομένως, εν προκειμένω τηρήθηκε πλήρως το δικαίωμα του προσφεύγοντος σε ακρόασή του από τη (Φορολογική) Διοίκηση πριν την έκδοση και την κοινοποίηση σ' αυτόν της εν λόγω έκθεσης ελέγχου.

β) Όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 (περ. 28 και 23 σε συνδυασμό με περ. 20 και 12) της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2022/20.7.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αλλά και την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 42Ε παρ. 4 της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα

των ως άνω προσβαλλόμενης πράξεων), για τις υποθέσεις ελέγχου αρμοδιότητας της ΥΕΔΔΕ, και ειδικότερα επί ελέγχου πιθανών παραβάσεων των διατάξεων του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και προσδιορισμού σχετικών προστίμων, αρμόδιοι για τη διενέργεια του ελέγχου (και κατ' επέκταση την έκδοση και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) και την έκδοση σχετικής έκθεσης ελέγχου (για την υπογραφή και τη θεώρησή της) ήταν μόνο (οι) υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ. Αντιθέτως, η Προϊσταμένη / ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής που είχε τη γενική ελεγκτική αρμοδιότητα (εν προκειμένω, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) ήταν αρμόδια/-ος μόνο για την έκδοση της σχετικής καταλογιστικής πράξης (επιβολής προστίμου), βασιζόμενη/-ος μόνο στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, χωρίς να έχει (και) την αρμοδιότητα για τη διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου (και κατ' επέκταση την έκδοση και κοινοποίηση νέου/αυτοτελούς σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) και την έκδοση (άλλης) σχετικής έκθεσης ελέγχου.

γ) Η φαινομενική αυτή διάσπαση της αρμοδιότητας στις περιπτώσεις ελέγχου πιθανών παραβάσεων των διατάξεων του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) αρμοδιότητας ΥΕΔΔΕ και προσδιορισμού σχετικών προστίμων ήταν εύλογη, αφού η Προϊσταμένη / ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής που είχε τη γενική ελεγκτική αρμοδιότητα για το εκάστοτε συγκεκριμένο πρόσωπο ήταν η μόνη / ο μόνος που είχε σαφή εικόνα όλων των λεπτομερειών που άπτονταν του προσώπου που υπαγόταν χωρικά στην ελεγκτική του αρμοδιότητα και επηρέαζαν ενδεχομένως το τελικώς επιβλητέο πρόστιμο (π.χ. ενδεχόμενο υποτροπής κ.λπ.), ενώ την ίδια στιγμή δεν ήταν εύλογο, στις περιπτώσεις αυτές, να διενεργηθεί (και) αυτοτελής έλεγχος (και κατ' επέκταση να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί νέο/αυτοτελές σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου) από την αρμόδια για την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου φορολογική αρχή, αφού όλες οι σχετικές διαπιστώσεις είχαν γίνει από την ΥΕΔΔΕ και ένας περαιτέρω έλεγχος (και κατ' επέκταση η έκδοση και κοινοποίηση ενός ακόμα σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) από τη φορολογική αρχή που είχε τη γενική ελεγκτική αρμοδιότητα δε θα προσέθετε (ούτε και θα αφαιρούσε) τίποτε στις (από τις) διαπιστώσεις αυτές.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 60 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ και ΦΕνπ της προαναφερθείσας εταιρείας με ΑΦΜ («.....»): «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 και 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ και ΦΕνπ της προαναφερθείσας εταιρείας με ΑΦΜ («.....»): «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) [...]. 2. [...] 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1 και 3-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ και ΦΕνπ της προαναφερθείσας εταιρείας με ΑΦΜ («.....»): «1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: α) [...] γ) Στις [...] ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών. δ) [...] 2. [...] 3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός. 4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 3 ν. 2873/2000, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ και ΦΕνπ της προαναφερθείσας εταιρείας με ΑΦΜ («.....»): «Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε.. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρέυσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ο λογιστής φοροτεχνικός υπογράφει τις δηλώσεις της παραγράφου 2, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών Επίσης, κατά την υποβολή των δηλώσεων οι λογιστές φοροτεχνικοί αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματος τους, κατά περίπτωση, τον Α.Φ.Μ., την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη φορολογία τους, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος τους και την κατηγορία της άδειας τους.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): *«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 2 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): *«Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β΄ Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024) και η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία αυτή αντί των διατάξεων του άρθρου 27 ν. 5104/2024 δυνάμει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 84 παρ. 2 ν. 5104/2024, δεδομένου ότι στην υπό κρίση περίπτωση η οικεία εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 09.01.2024, ήτοι προ της έναρξης ισχύος του ν. 5104/2024: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 εδ. β΄ ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): *«Η έκθεση ελέγχου [...] περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 εδ. β΄ περ. ζ ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (09.09.2024): *«Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...]»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], 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.ά.). 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, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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 αρκούτσως 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 εππαμ., 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 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 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 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (και ειδικότερα από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 11.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Υποδ/σης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) της ΥΕΔΔΕ Πάτρας (σελ. 9-11 και 12 αυτής)), η ΥΕΔΔΕ Πάτρας κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων βοήθησε και συνέπραξε με άλλα πρόσωπα στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής από την προαναφερθείσα εταιρεία με ΑΦΜ («..... ΙΚΕ»), με την εν γνώσει του υπογραφή ανακριβών δηλώσεων της ΦΠΑ και ΦΕνπ, και ως εκ τούτου τον θεώρησε άμεσο συνεργό του διαχειριστή της με ΑΦΜ σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 3 του άρθρου 67 του ν. 4987/2022. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα παρατιθέμενα στις σελ. 9-10 της έκθεσης ελέγχου), 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 εταιρεία με ΑΦΜ («.....») φέρεται να είχε λάβει και να είχε εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών παραστατικών εντός των ετών 2017-2020. Συγκεκριμένα, φέρεται αφενός να έλαβε και να αποδέχθηκε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά παραστατικά εντός του 2017 και εκατόν δεκαέξι (116) εικονικά φορολογικά παραστατικά εντός του 2018 συνολικής καθαρής αξίας 21.485,60 € και 167.585,90 € αντίστοιχα (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 5.156,56 € και 36.104,87 € αντίστοιχα) και αφετέρου να εξέδωσε εκατόν είκοσι τρία (123) εικονικά φορολογικά παραστατικά εντός του 2017 συνολικής καθαρής αξίας

776.520,08 €, τριακόσια πενήντα οκτώ (358) εικονικά φορολογικά παραστατικά εντός του 2018 συνολικής καθαρής αξίας 1.229.432,13 €, δεκατρία (13) εικονικά φορολογικά παραστατικά εντός του 2019 συνολικής καθαρής αξίας 239.786,48 € και δεκαεννέα (19) εικονικά φορολογικά παραστατικά εντός του 2020 συνολικής καθαρής αξίας 320.291,45 € αντίστοιχα (συνολικός αναλογών ΦΠΑ 186.364,82 €, 295.063,71 €, 57.548,76 € και 76.869,95 € αντίστοιχα).

β) Από τον έλεγχο των δηλώσεων της ΦΕνπ και ΦΠΑ αφενός και των συγκεντρωτικών καταστάσεων της (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών αφετέρου διαπιστώθηκαν μεγάλες διαφορές αναφορικά με τις δηλωθείσες δαπάνες/αγορές-εισροές. Συγκεκριμένα, οι δηλωθείσες με τις δηλώσεις της ΦΕνπ και ΦΠΑ ήταν ιδιαιτέρως υψηλότερες σε σχέση με τις δηλωθείσες με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις της πελατών-προμηθευτών.

γ) Ο προσφεύγων ήταν ο διαχειριστής της εταιρείας με ΑΦΜ («.....»), η οποία είχε εξουσιοδοτηθεί για την υποβολή δηλώσεων της ως άνω εταιρείας με ΑΦΜ («.....»), και ταυτόχρονα ο υπογράφων τις δηλώσεις της ΦΕνπ και ΦΠΑ τις συγκεντρωτικές καταστάσεις της (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών.

δ) Ο προσφεύγων υπέβαλε τις δηλώσεις ΦΠΑ και τις δηλώσεις ΦΕνπ της ως άνω εταιρείας με ΑΦΜ («.....») με αυθαίρετα και αναληθή στοιχεία, χωρίς να υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά εισροών, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 38 παρ. 3 ν. 2873/2000.

Όπως προκύπτει σαφώς από την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υποδ/νσης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) της ΥΕΔΔΕ Πάτρας (σελ. 3-4 αυτής), συναφώς η ΥΕΔΔΕ Πάτρας είχε εκδώσει και κοινοποιήσει (i) στον προσφεύγοντα (ως διαχειριστή της εταιρείας με ΑΦΜ («.....»), που είχε εξουσιοδοτηθεί, κατά τα προεκτεθέντα, από την εταιρεία με ΑΦΜ («.....»)) την υπ' αριθμ./26.6.2021 πρόσκληση του άρθρου 14 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων, τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία (βιβλία και ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά) από ενάρξεως της μέχρι και 31.12.2020 και (ii) στον προαναφερθέντα διαχειριστή της τελευταίας με ΑΦΜ την υπ' αριθμ. πρωτ./19.11.2021 νέα δεύτερη πρόσκληση του άρθρου 14 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της. Ωστόσο, η ελεγχόμενη εταιρεία με ΑΦΜ («.....») δεν ανταποκρίθηκε σε καμιά από τις προσκλήσεις αυτές.

ε) Το μέγεθος του κύκλου εργασιών της εταιρείας με ΑΦΜ («.....») και το γεγονός ότι έπρεπε να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα απαιτούσε επισταμένη λογιστική παρακολούθηση και όχι περιστασιακή και ευκαιριακή.

Από αυτό συνάγεται ότι οι δηλώσεις της ΦΠΑ και ΦΕνπ υποβάλλονταν (ανακριβώς) από τον προσφεύγοντα μόνο και μόνο για να προσδοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές της και να μην κινηθούν υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση σχετικά με τις συναλλαγές της.

στ) Για σκοπούς έναρξης της εταιρείας με ΑΦΜ («.....») στο ΓΕΜΗ ο προσφεύγων δήλωσε δικό του τραπεζικό λογαριασμό.

Από αυτό συνάγεται ότι γνώριζε πως η εταιρεία δε διέθετε δικό της τραπεζικό λογαριασμό, αν και φερόταν (σύμφωνα με τις δηλώσεις της στη Φορολογική Διοίκηση) να διενεργεί πλήθος εμπορικών συναλλαγών.

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

α) Εν προκειμένω ο έλεγχος, διά των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, όχι μόνο δεν εξετάζει εις βάθος τη σχέση του με την προαναφερθείσα εταιρεία με ΑΦΜ («.....»), αρκούμενος στο απλό γεγονός της υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, αλλά τεκμαίρει από μόνη την υπογραφή του την ύπαρξη δόλου, (αυτο)απαλλασσόμενος από το καθήκον του να αιτιολογεί με ακρίβεια τα γεγονότα, στα οποία ερείδεται η υπό κρίση παραβίαση.

β) Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις βαρύνουν κατά κύριο λόγο την ως άνω εταιρεία, η οποία διέθετε εσωτερικό λογιστήριο, μάλιστα δε η σχέση του ιδίου με το λογιστήριό της δεν είχε τον χαρακτήρα απλής συνεργασίας, καθώς ως εξωτερικός συνεργάτης δεχόταν σαφείς κατευθύνσεις για την υποβολή των δηλώσεων της εταιρείας, ενώ δεν μπορούσε, αντικειμενικά, να διαθέτει παραπάνω πληροφόρηση από αυτή που λάμβανε από την εταιρεία.

γ) Επί 42 και πλέον έτη ασκεί το επάγγελμα του λογιστή και κατά τη διάρκεια της παρέλευσης των ετών αυτών έχει συνεργασθεί με πλήθος εταιρειών και ουδέποτε κατά τη διάρκεια της συνεργασίας του υπήρξε το παραμικρό πρόβλημα και ουδέποτε έχει κατηγορηθεί ούτε για πταίσμα. Έχει λευκό ποινικό μητρώο και εντούτοις κατηγορείται ως συνεργός στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής για τα έτη 2017-2020 της ως άνω εταιρείας, κάτι το οποίο δεν ευσταθεί σε καμία περίπτωση και ουδέν αδίκημα φοροδιαφυγής με πρόθεση έχει τελέσει και ούτε ένα ευρώ δεν έχει αποκομίσει από τη δήθεν τέλεση εκ μέρους του εγκλημάτων φοροδιαφυγής.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 11.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Υποδ/σης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και συγκεκριμένα από τις σελ. 9-11 σε συνδυασμό με τις σελ. 1 και 4-6 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έκρινε ότι ο προσφεύγων εν γνώσει του υπέγραψε ανακριβείς δηλώσεις ΦΕνπ και ΦΠΑ της εταιρείας με ΑΦΜ («.....») για τις περιόδους 01.01.2017-31.12.2017, 01.01.2018-31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019 και 01.01.2020-31.12.2020 (και με αυτόν τον τρόπο συνήργησε με το ως άνω πρόσωπο με ΑΦΜ, διαχειριστή της εταιρείας αυτής, στη διάπραξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που περιγράφονται στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 ν. 4174/2013) επί τη βάση της παραβίασης της υποχρέωσης που υπείχε κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 38 παρ. 3 εδ. α΄ ν. 2873/2000 (όπως ίσχυε κατά τις ως άνω κρίσιμες ημερομηνίες) να μεριμνήσει για την ακρίβεια των δηλωθέντων φορολογικών και οικονομικών δεδομένων που προέκυπταν από τα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία, βεβαιώνοντας (διά της υπογραφής του) την ακρίβεια αυτή.

Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε κυρίως, αρχικά στο γεγονός ότι κατά το χρόνο σύστασης του νομικού προσώπου εσφαλμένα δηλώθηκε ο ατομικός τραπεζικός λογαριασμός του προσφεύγοντος αντί για επιχειρηματικό λογαριασμό του νομικού προσώπου και εν συνεχεία (i) στη διαπίστωση μεγάλων διαφορών αναφορικά με τις δηλωθείσες δαπάνες/αγορές-εισροές μεταξύ δηλώσεων ΦΕνπ και ΦΠΑ συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών (οι πρώτες ιδιαιτέρως υψηλότερες, ως μη τεκμηριωθείσες με σχετικά φορολογικά παραστατικά (δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τέτοια στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ), σε σχέση με τις δεύτερες), (ii) στη διαπίστωση έκδοσης εικονικών φορολογικών παραστατικών μεγάλης αξίας και (iii) στην υπογραφή εκ μέρους του προσφεύγοντος, ως λογιστή, των ως άνω ανακριβώς υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ και ΦΕνπ και των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών της εταιρείας (ήτοι δηλώσεων υποβληθεισών από τον ίδιο με διαφορετικά δεδομένα σε σχέση με τις

συγκεντρωτικές καταστάσεις) για τις ως άνω περιόδους, στα πλαίσια εξουσιοδότησης που είχε παράσχει η τελευταία στην εταιρεία με ΑΦΜ («.....»), της οποίας διαχειριστής ήταν ο προσφεύγων, 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.

β) Μόνη η επίκληση από τον προσφεύγοντα του ότι 1) η ως άνω εταιρεία με ΑΦΜ («.....») διέθετε εσωτερικό λογιστήριο, ο ίδιος ήταν δε εξωτερικός συνεργάτης της και με αυτή του την ιδιότητα δεχόταν σαφείς κατευθύνσεις για την υποβολή των δηλώσεών της, ενώ δεν μπορούσε, αντικειμενικά, να διαθέτει παραπάνω πληροφόρηση από αυτή που λάμβανε από την εταιρεία, 2) επί 42 και πλέον έτη ασκεί το επάγγελμα του λογιστή και κατά τη διάρκεια της παρέλευσης των ετών αυτών έχει συνεργασθεί με πλήθος εταιρειών και ουδέποτε κατά τη διάρκεια της συνεργασίας του υπήρξε το παραμικρό πρόβλημα και ουδέποτε έχει κατηγορηθεί ούτε για πταίσμα, έχει δε λευκό ποινικό μητρώο, και 3) ο έλεγχος τεκμαίρει από μόνη την υπογραφή του την ύπαρξη δόλου δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό του ότι δεν έχει διαπράξει κανένα αδίκημα φοροδιαφυγής με πρόθεση και ούτε ένα ευρώ δεν έχει αποκομίσει από τη δήθεν τέλεση εκ μέρους του εγκλημάτων φοροδιαφυγής, οι δε διαπιστωθείσες παραβάσεις βαρύνουν κατά κύριο λόγο την ίδια την εταιρεία, αφού συναφώς - και δεδομένης της δικής του (αυξημένης) ευθύνης κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 38 παρ. 3 εδ. α' ν. 2873/2000- δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα η τυχόν παραπλάνησή του από την εταιρεία κατά την υπογραφή των δηλώσεών της.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, 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 11.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Υποδ/νσης Α' Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, 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 09.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2024 ΠΔ (2° ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 ν. 5104/2024	01/01/2017 - 31/12/2017
8	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 ν. 5104/2024	01/01/2018 - 31/12/2018
8	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 ν. 5104/2024	01/01/2019 - 31/12/2019
9	09.09.2024	09.09.2024	Πρόστιμο άρ. 54 ν. 5104/2024	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:

Πρόστιμα άρθρου 60 ν. 4174/2013 (νυν άρθρο 70 ν. 5104/2024)

1.) Πρόστιμα άρθρου 58 και 58Α ν. 4174/2013 (54 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024) συνολικού ύψους **201.881,64 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

2.) Πρόστιμα άρθρου 58 και 58Α ν. 4174/2013 (54 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024) συνολικού ύψους **315.033,42 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ..... /9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

3.) Πρόστιμα άρθρου 58 και 58Α ν. 4174/2013 (54 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024) συνολικού ύψους **54.169,59 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

4.) Πρόστιμα άρθρου 58 και 58Α ν. 4174/2013 (54 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024) συνολικού ύψους **75.644,45 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ..... /9.9.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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