



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1573

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 16.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, κατοίκου Θεσσαλονίκης, οδός και, 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		16.12.2024	18.12.2024	ΦΠΑ	01/04/2019 - 30/06/2019	-
2		16.12.2024	18.12.2024	ΦΠΑ	01/07/2019 - 30/09/2019	-
2		16.12.2024	18.12.2024	ΦΠΑ	01/10/2019 - 31/12/2019	135.943,92 €

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 16.12.2024 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 16.1.2025 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./16.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2019-30.06.2019 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος του προσφεύγοντος, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 11.973,78 € που προέκυπτε από την υποβολή της οικείας δήλωσής του ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο για μεταφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της περιόδου αυτής στο ποσό των 11.781,30 € (διαφορά 192,48 €).
- 2) Με την υπ' αριθμ./16.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2019-30.09.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος του προσφεύγοντος, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 51.546,31 € που προέκυπτε από την υποβολή της οικείας δήλωσής του ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο για μεταφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της περιόδου αυτής στο ποσό των 51.353,83 € (διαφορά 192,48 €).
- 3) Με την υπ' αριθμ./16.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 90.436,80 € και μη αναγνωρισθέντος προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της εν λόγω φορολογικής περιόδου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 192,48 €, πλέον 45.314,64 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΠΑ δ'

τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 135.943,92 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «οι τόκοι του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου».

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 16.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) **αφενός** οι φορολογητέες **εκροές** της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της του δ' τριμήνου της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **376.819,99 €** στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής των αναλογιών (βάσει της υπ' αριθμ./17.5.2024 απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)· 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 του β' τριμήνου της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **802,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων συνολικά δύο (2) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 192,48 €),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.04.2019-30.06.2019	100.507,60 €	100.507,60 €	55.699,06 €	54.897,06 €
01.10.2019-31.12.2019	369.651,96 €	746.471,95 €	71.997,82 €	71.997,82 €

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) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων το φέρει η Διοίκηση.
- 3) Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 27 παρ. 1 περ. α' ν. 4987/2022). Εσφαλμένη η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου (της αρχής των αναλογιών) και ελλιπής αιτιολογία.
- 4) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 5) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 6) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου.

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2019-31.12.2019: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, 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 30.6.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Μάιο 2019 (μήνα, εντός του οποίου φέρονται να εκδόθηκαν 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 30.6.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Μάιο 2019 (μήνα, εντός του οποίου φέρονται να εκδόθηκαν 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) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 30.6.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Μάιο 2019 (μήνα, εντός του οποίου φέρονται να εκδόθηκαν 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 30.6.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα

Μάιο 2019 (μήνα, εντός του οποίου φέρονται να εκδόθηκαν 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 όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο, με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό** πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό, για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή**, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (18.12.2024): «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 φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο** περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι **στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της**

ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣΤΕ 4505/1995).»

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

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια εντός του 2019 των ως άνω υπό κρίση δύο (2) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1		15.05.2019	400,00 €	96,00 €	496,00 €
2		16.05.2019	402,00 €	96,48 €	496,48 €
ΣΥΝΟΛΟ			802,00 €	192,48 €	994,48 €

είναι εικονικά ως προς το σύνολο των οικείων συναλλαγών (ανύπαρκτες συναλλαγές).

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση δύο (2) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα αναφερόμενα στη σελ. 14 της συμπεροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 16.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάσει και 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): α) της μη αναγραφής σε κανένα από τα παραστατικά του μέσου μεταφοράς των αναφερόμενων σε αυτά εμπορευμάτων, παρότι ο προσφεύγων είχε την έδρα του στη Θεσσαλονίκη, ενώ η εκδότρια στην Αθήνα, και β) της μη προσκόμισης εγγράφων που να τεκμηριώνουν με βεβαιότητα την εξόφληση 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) Η επιχείρησή του έχει πραγματοποιήσει περιορισμένες συναλλαγές (αγορές εμπορευμάτων) με την εκδότρια-προμηθεύτρια, για τις οποίες μάλιστα εκδόθηκαν και τα αντίστοιχα τιμολόγια, τα οποία εξοφλήθηκαν νόμιμα τοις μετρητοίς. Δε διαπιστώθηκε προσπάθεια κατακερματισμού της αξίας των τιμολογίων σε ποσό κατώτερο των 500,00 €. Άλλωστε, ούτε η εξόφληση των τιμολογίων με μετρητά δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο της εικονικότητας ούτε ένδειξη κακής πίστης, αφού υποχρέωση για διατραπεζική πληρωμή υφίσταται μόνο σε τιμολόγια καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, συνεπώς είναι απόλυτα νόμιμος ο τρόπος εξόφλησής τους με μετρητά.

β) Πουθενά στην έκθεση ελέγχου δεν αναγράφεται η εμπλοκή της επιχείρησής του παρά μόνο παρατίθεται 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) ή έστω κάποιο συλλογισμό από την εξαγωγή του πορίσματος που προέκυψε από την έκθεση ελέγχου, στην οποία βασίστηκε ο έλεγχος στη δική του επιχείρηση. Μάλιστα, δε γίνεται καν αναφορά στον έλεγχο που διενεργήθηκε στην αντισυμβαλλόμενη, από τον οποίο να υπάρχουν αποδείξεις ή έστω ενδείξεις πως πρόκειται για εκδότρια εικονικών τιμολογίων, ούτε αναφέρεται σε καμία περαιτέρω πληροφορία σχετικά με το πώς έλαβε τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, τότε και υπό ποιες συνθήκες.

γ) Η Διοίκηση δεν έκανε καν έλεγχο περί του αν η εκδότρια υφίσταται συναλλακτικά, καθώς δεν είναι φορολογικώς ανύπαρκτη. Δεν την αναζήτησε στη δηλωθείσα έδρα της ούτε έψαξε κάποιον εκπρόσωπο ή τον διαχειριστή, δεν ήλεγξε τα φορολογικά στοιχεία και τις δηλώσεις της, δεν προέβη σε επιτόπιο έλεγχο, δεν ήλεγξε αν απασχολεί προσωπικό και αν διαθέτει εμπορεύματα. Δεν γίνεται ουδεμία αναφορά περί αυτών των κρίσιμων στοιχείων. Δεν προέβη σε καμία απόδειξη περί του αν αυτή είναι πράγματι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ούτε εξέτασε τον τρόπο λειτουργίας της, αν αυτή διέθετε αποθηκευτικούς χώρους, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα ή αν είχε προβεί σε αγορές εσωτερικού ή σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές εμπορευμάτων. Ούτε αποκλείει τη δυνατότητά της να προβαίνει σε πωλήσεις.

δ) 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 και ως εκ τούτου η αιτίαση για εικονικότητα δεν αποδεικνύεται.

ε) Παρά τις καθ' όλα νόμιμες συναλλαγές του με την εκδότρια η Διοίκηση δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαχθεί μ' αυτήν. Έχοντας δηλαδή ήδη κρίνει τις συναλλαγές της γενικά ως εικονικές, κατ' αυθαιρεσία θεωρεί κάθε συναλλαγή κάθε επιχείρησης με αυτήν ως εικονική. Επομένως, όλως συμπερασματικώς κρίνει και τις δικές του συναλλαγές εικονικές, χωρίς μάλιστα να επικαλείται περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ο ισχυρισμός αυτός με βεβαιότητα, ενώ σε καμία περίπτωση δεν εξατομικεύει πού συντελείται η παράβαση στη δική του περίπτωση.

Εν προκειμένω, μια απλή ανάγνωση της έκθεσης ελέγχου είναι αρκετή για να αντιληφθεί κανείς ότι η απαιτούμενη εμπεριστατωμένη απόδειξη της εικονικότητας δεν υφίσταται. Ειδικότερα, με τρόπο άκρως αφαιρετικό, αντιφατικό αλλά και αυθαίρετο έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, χωρίς να αιτιολογεί την κρίση των ελεγκτών. Άλλωστε, βάσει κοινής λογικής και δεδομένου ότι οι τζίρος της επιχείρησής του για το 2019 ανερχόταν άνω των 682.147,66 €, το

ποσό των εικονικών τιμολογίων (802,00 € πλέον ΦΠΑ 192,48 €), αν τα είχε όντως λάβει, δε θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος και δε θα επέφερε οποιαδήποτε ουσιαστική φορολογική διαφορά.

Καταλήγει λοιπόν ο έλεγχος όλως συμπερασματικώς στην κρίση ότι οι συναλλαγές του με την ως άνω προμηθεύτρια ήταν εικονικές, χωρίς ωστόσο να στηρίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ή πραγματικό δεδομένο που προέκυψε από τον έλεγχο της δικής του επιχείρησης. Μάλιστα η έκθεση ελέγχου επιβεβαιώνει ότι δεν έγινε περαιτέρω έλεγχος ως προς τις συγκεκριμένες δύο συναλλαγές του μ' αυτήν, αφού αναφέρει μόνο ότι λήφθηκαν υπόψη τα αναφερθέντα στην έκθεση ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, χωρίς να γίνει κάποια ελεγκτική επαλήθευση όσον αφορά τη δική του δραστηριότητα. Η φορολογική αρχή, υιοθετώντας πλήρως το πόρισμα του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και μη εξετάζοντας μεμονωμένα την παραπάνω περίπτωση, έκρινε τον ίδιο ως λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ λειτουργούσε σε καλή πίστη. Συνεπώς, η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε, και δε θα μπορούσε άλλωστε να αποδείξει, ερειδόμενη σε αντικειμενικά μέσα, την υποτιθέμενη εικονικότητα των συναλλαγών του.

στ) Η φορολογική αρχή δεν πραγματοποίησε ενδελεχή έλεγχο των αποθεμάτων αποθήκης της επιχείρησής του, ως όφειλε, 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 για το σύνολο των συναλλαγών τους, τα οποία λόγω της ασυνέπειάς της που επιβεβαιώνει ο έλεγχος, δεν είναι ορθά συμπληρωμένα από πλευράς της. Με άλλα λόγια, η αιτιολογία της πράξης δεν ερείδεται σε στοιχεία που ελέγχθηκαν και αφορούν στις οικείες περιορισμένες συναλλαγές που έλαβαν χώρα με τα επίμαχα τιμολόγια, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται από τον έλεγχο η φερόμενη εικονικότητά τους.

ζ) Συνεπώς και κατόπιν όλων των ανωτέρω δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους του ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπου άλλωστε δεν είχε και κανένα λόγο να προβεί σε οποιαδήποτε παράνομη πράξη. Ο ίδιος συναλλάχθηκε καλόπιστα και δε θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να γνωρίζει ενδεχόμενες παραβάσεις που τυχόν τέλεσε η εκδότρια, καθώς άλλωστε πραγματοποίησε περιορισμένες αγορές προϊόντων και έκτοτε δεν ξανασυνεργάστηκε μ' αυτήν. Συνεπώς, είναι αδιανόητο η φορολογική αρχή να δημιουργεί κατ' αντικειμενικό τρόπο τεκμήριο εικονικότητας των δικών του συναλλαγών, λαμβάνοντας ως δεδομένο τις συναλλαγές άλλων επιχειρήσεων.

Εξάλλου, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι το βάρος απόδειξης της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων το φέρει η Διοίκηση, εντούτοις εν προκειμένω, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στην έκθεση ελέγχου, η παράβαση αυτή δε στοιχειοθετείται, δεδομένου ότι λείπει το ουσιώδες στοιχείο της αναφοράς των συγκεκριμένων συνθηκών/περιστατικών, από τα οποία συνάγεται η κρίση περί της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, ειδικότερα δε ότι:

α) Δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης λήψης εικονικών τιμολογίων. Εξαρχής στην έκθεση ελέγχου η Διοίκηση αποδίδει στα υπό κρίση παραστατικά το χαρακτηρισμό «εικονικά», χωρίς να προβαίνει σε κανέναν συλλογισμό και καμία απόδειξη. Αντιθέτως, μετακυλίζει ανεπίτρεπτα στον ίδιο το βάρος απόδειξης της μη εικονικότητας, ενώ θα έπρεπε εκείνη να αποδείξει την εικονικότητά τους με στοιχεία που βασίζονται στην δική του επιχείρηση και όχι κάποιου τρίτου. Με άλλα λόγια, η αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης δεν

ερείδεται σε στοιχεία που ελέγχθηκαν και αφορούν στις οικείες συναλλαγές που έλαβαν χώρα με τα επίμαχα τιμολόγια, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η φερόμενη εικονικότητά τους.

β) Η μη εξόφληση των ως άνω τιμολογίων με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά από μόνη της εικονικότητα ως προς την εκάστοτε συναλλαγή. Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητάς τους στηριζόμενη αποκλειστικά στη δράση της εκδότριας δίχως τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου στον ίδιο ως λήπτη. Ως εκ τούτου, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν πραγματοποίησε έλεγχο στην επιχείρηση του, δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης ότι οι ένδικες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν.

γ) Εκπρόσωπος της εκδότριας είχε περάσει από το κατάστημά του για δειγματισμό, χωρίς να τον γνωρίζει, ο ίδιος προέβη δε σε παραγγελία στοκ προϊόντων. Όταν του παραδόθηκαν, τον εξόφλησε τοις μετρητοίς, ενώ δε ζήτησε να του επιδείξει την ταυτότητά του ούτε προέβη σε επιτόπιο έλεγχο της επιχείρησής του, καθώς κάτι τέτοιο δε συνηθίζεται στις συναλλαγές. Ως εκ τούτου, δικαιολογημένα δεν του είχε δημιουργηθεί υπόνοια αναφορικά με την εκδότρια. Πρόκειται δηλαδή για τιμολόγια που αφορούν μεμονωμένες περιπτώσεις, όπου ο ίδιος δεν ήταν σε θέση να αντιληφθεί οποιαδήποτε έκνομη ενέργεια του προμηθευτή του, ούτε ήταν τακτικές οι συναλλαγές ούτε συναλλάχθηκε σε βάθος χρόνου, ώστε να του διενεργηθεί έστω κάποια υπόνοια παρανομίας. Εξάλλου, όπως προέκυψε και από τα βιβλία δημοσιότητας στο ΓΕΜΗ, η εκδότρια ήταν καταχωρημένη και υπήρχε πλήρης αντιστοίχιση μεταξύ του δηλωθέντος ΑΦΜ και του ΑΦΜ που εμφανιόταν στα τιμολόγια.

δ) Δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ότι έγινε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της εκδότριας, ώστε να διαπιστωθεί αν αυτή διέθετε τα εμπορεύματα, την υλικοτεχνική υποδομή και το προσωπικό που απαιτούνταν για τη διεκπεραίωση των υπό κρίση συναλλαγών, ούτε στην έδρα τη δική μου, ώστε να εξακριβωθεί ο αριθμός των χρησιμοποιούμενων μηχανημάτων και οχημάτων και να αναζητηθούν εκ των αγορασθέντων τουλάχιστον τα μη αναλωθέντα προϊόντα.

Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των τελευταίων ετών, δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή με την εκδότρια.

Σε κάθε περίπτωση, η εκδότρια αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση, καθώς της είχε νομίμως αποδοθεί ΑΦΜ και είχε νομίμως προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., γεγονός που η Διοίκηση δεν έλαβε υπόψη της.

Επομένως, ως λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων λειτούργησε όλως καλοπίστως, καθώς στο μέτρο που του επέτρεπαν κάτι τέτοιο 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 εκδότριας, ήτοι: τον ΑΦΜ της, την έναρξη της δραστηριότητάς της, το αντικείμενο δραστηριότητάς της, που είναι απόλυτα συναφές με το αντικείμενο της δικής του επιχείρησης, και τη φερόμενη ως έδρα της. Περαιτέρω έλεγχος ούτε ήταν δυνατός, λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, ούτε απαιτείται από την οικεία νομοθεσία.

ε) Όπως δε παγίως έχει κριθεί από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, ουδόλως μπορεί να στοιχειοθετηθεί ικανό πόρισμα περί εικονικότητας των συναλλαγών από απλές ενδείξεις περί τυχόν παραβατικής συμπεριφοράς του εκδότη, χωρίς να διενεργηθούν συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις στην επιχείρηση του λήπτη. Είναι αδιανόητο ότι στην έκθεση ελέγχου ουδεμία αναφορά γίνεται σε ελεγκτικές επαληθεύσεις που να αφορούν τη δική του επιχείρηση. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις έγιναν βάσει των πληροφοριακών δελτίων της ΥΕΔΔΕ, των οποίων

ουδέποτε έλαβε πλήρη γνώση, καθώς δεν επισυνάφθηκε έστω ένα απόσπασμά τους στην έκθεση ελέγχου, προκειμένου να του καταλογιστούν οι υπό κρίση φερόμενες παραβάσεις και κατά τα οποία προκύπτει ότι δεν υπάρχει απόλυτη βεβαιότητα ως προς το γεγονός ότι η ως άνω επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών παραστατικών, αλλά αντίθετα στηρίζεται σε ενδείξεις.

στ) Εξάλλου, έπρεπε να συνεκτιμηθεί το γεγονός ότι τα έσοδα από τα επίμαχα τιμολόγια έχουν δηλωθεί και έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο αναλογών ΦΠΑ και η επιρροή που ασκεί το γεγονός αυτό στην κρίση περί εικονικότητας των τιμολογίων, κάτι ωστόσο που δεν έγινε.

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 16.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και συγκεκριμένα από τις σελ. 14, 17-18 και 20 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 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 δύο (2) που έλαβε και χρησιμοποίησε ο προσφεύγων, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό του νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των εν λόγω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως εικονικών παραστατικών πέραν των ήδη διενεργηθέντων συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Αττικής (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)), παρόλ' αυτά όμως προέβη και ο ίδιος σε συγκεκριμένες ενέργειες, σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου του και συγκεκριμένα στις σελ. 11-15 αυτής, από τις οποίες προέκυψε ότι

- (i) αναφορικά με τον τρόπο μεταφοράς των αναγραφέντων στα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά εμπορευμάτων, σε κανένα από τα παραστατικά δεν αναγράφεται το χρησιμοποιηθέν μεταφορικό μέσο, παρόλο που η μεν επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε την έδρα της στη Θεσσαλονίκη, ενώ η εκδότρια στην Αθήνα· και
- (ii) αναφορικά με το γεγονός της εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η εξόφλησή τους,

διαπιστώσεις, επί των οποίων, ως «έμμεσων αποδείξεων» (ήτοι «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων, συνολικά θεωρουμένων», 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), σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Αττικής, βασίστηκε το πόρισμα περί της εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων ως προς το σύνολο της/

β) Μόνη η επίκληση από τον προσφεύγοντα του ότι 1) η εκδότρια-προμηθεύτρια επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση και ο ίδιος ως λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων λειτούργησε όλως καλοπίστως, ελέγχοντας και επιβεβαιώνοντας πλήρως τα αναγκαία στοιχεία της εκδότριας, ήτοι τον ΑΦΜ της, την έναρξη της δραστηριότητάς της, το αντικείμενο δραστηριότητάς της και τη φερομένη ως έδρα της, 2) κατόπιν δειγματισμού από εκπρόσωπο της εκδότριας παρήγγειλε στοκ προϊόντων, 3) έλαβε τα αντίστοιχα

παραστατικά/τιμολόγια, προβαίνοντας στη νόμιμη εξόφλησή τους τοις μετρητοίς, αφού ήταν κάτω των 500,00 €, 4) τα υπό κρίση τιμολόγια αφορούσαν σε μεμονωμένες περιπτώσεις, όπου ο ίδιος δεν ήταν σε θέση να αντιληφθεί οποιαδήποτε έκνομη ενέργεια της εκδότριας, ούτε ήταν τακτικές οι συναλλαγές ούτε συναλλάχθηκε σε βάθος χρόνου, ώστε να του διενεργηθεί έστω κάποια υπόνοια παρανομίας, 5) βάσει κοινής λογικής και δεδομένου ότι ο τζίρος της επιχείρησής του για το 2019 ανερχόταν σε ποσό άνω των 682.147,66 €, επομένως το ποσό των εικονικών τιμολογίων (802,00 € πλέον ΦΠΑ 192,48 €), αν τα είχε όντως λάβει, δεν θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος και δε θα επέφερε οποιαδήποτε ουσιαστική φορολογική διαφορά, και 6) όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των τελευταίων ετών, δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή με την εν λόγω εκδότρια, 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 πρόσωπα που εκπροσωπούσαν νομίμως την εκδότρια ή άλλα πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτά 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 30.6.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Μάιο 2019 (μήνα, εντός του οποίου φέρονται να εκδόθηκαν 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 (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) που βασίστηκε, μεταξύ άλλων, στην απουσία ουσιαστών στοιχείων που να τις τεκμηριώνουν παρά το γεγονός ότι η εκδότρια των σχετικών παραστατικών ήταν «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 πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάσει αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησής του του επικαλούμενου από αυτόν (με την οικεία υποβληθείσα δήλωσή του ΦΠΑ β' τριμήνου 2019) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

δ) Από τη στιγμή που 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 για την αποδοχή αυτών.

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

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν για το υπό κρίση έτος 2019: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) [...] γ) [...] η ατομική επιχείρηση [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-3 και 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν για το υπό κρίση έτος 2019: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. [...]. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 στ. στ' ν. 4308/2014, όπως ίσχυε για το υπό κρίση έτος 2019: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) [...]. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων για εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του ως άνω ελεγχθέντος φορολογικού έτους 2019(18.12.2024): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει

ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά [...]. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. [...]. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δε συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) [...]. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά **αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων** ή καθιστά **μη αξιόπιστο** το λογιστικό σύστημα. **Ενδεικτικά**, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι **δεν είναι δυνατή** ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως **μη αξιόπιστο** όταν: -Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. -Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. -Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). -Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται **ευχερώς και αναλυτικά** και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται **ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων** κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων

μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες διαπιστώνονται **παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου**. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή **ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων**, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η **λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων** καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις [...]. 5. [...]. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν **επιχειρηματική δραστηριότητα** δύναται να γίνει με τη χρήση **οποιασδήποτε** από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1 είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...]. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (18.12.2024): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με το λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή, περαιτέρω, 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 (18.12.2024): «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 [...] και 4987/2022 [...] εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1008/20.1.2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.1.2020) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ («Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 [...] για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (18.12.2024): «Άρθρο 1. Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου

προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό [...] πρόσωπο [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. Άρθρο 2. Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και, ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις, των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με τη χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών [...]. Άρθρο 3. Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Άρθρο 4. Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου. Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς και κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους

συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Άρθρο 7. Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 [...] Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 [...]. Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση), η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω

ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ.

Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι η τεχνική της αρχής των αναλογιών **ενδείκνυται** για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές, από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων, είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

-επιχειρήσεις, των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά, τα οποία εμπορεύονται, έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο** [...]. **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο** [...].

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. [...]. Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε

φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.), καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α., για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν, όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κ.λπ. Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού [...] προσώπου [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (18.12.2024): «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 (18.12.2024): «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 (18.12.2024), δεδομένου ότι η οικεία εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 27.9.2023: «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

(18.12.2024): «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 (18.12.2024): «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, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε ουσιαστική διάταξη νόμου και συγκεκριμένα ότι ερμηνεύτηκε και εφαρμόστηκε εσφαλμένα η διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περ. α' ν. 4987/2022 ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας, ότι επιλέχθηκε εσφαλμένα η μέθοδος της αρχής των αναλογιών και ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ελλειπούς αιτιολογίας, ειδικότερα δε ότι:

α) Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών, επειδή η επιχείρηση έχει εκτεταμένες και ευμετάβολες παραμέτρους που καθορίζουν το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, έχει σχετικά εκτεταμένο εύρος δραστηριοτήτων που καθιστούν αδύνατη την κατανομή των αγορών σε ομάδες και έχει μη ελεγχόμενο απόθεμα.

β) Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (φορολογητέα κέρδη) έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως δηλωθείσες δαπάνες και αγορές στη δήλωση και στις ΜΥΦ, δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένα εμπορικού επιμελητηρίου, δεδομένα από πελάτες και προμηθευτές της προσφεύγουσας, δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς κ.ά.) ή χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο, προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό αυτών, ως τα έσοδα με συντελεστή κέρδους 100%, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

γ) Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις διακυμάνσεις του περιθωρίου κέρδους από είδος σε είδος ούτε επιχείρησε να καλύψει μεγάλο εύρος των ειδών που εμπορεύεται η επιχείρηση και δεν επεξεργάστηκε είδη από τιμολόγια διαφορετικών προμηθευτών, προκειμένου να καλύψει τις διακυμάνσεις του περιθωρίου κέρδους από διαφορετικές εταιρείες.

δ) Η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της όλα τα απαραίτητα βιβλία και έγγραφα, ώστε να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, παρόλ' αυτά προχώρησε στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η ελεγκτική αρχή δεν εξέτασε καθόλου τα λογιστικά αρχεία και βιβλία που προσκόμισε, ενώ για να προσφύγει στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου θα έπρεπε να μην είναι καθόλου δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, γεγονός που δεν υφίσταται στην περίπτωση του.

Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του περιθωρίου μικτού κέρδους δεν συνεκτίμησε τις τιμές πώλησης κατά την περίοδο εκπτώσεων. Περαιτέρω, η επιχείρηση προβαίνει για μεγάλα χρονικά διαστήματα σε εκπτώσεις και προσφορές, γεγονός που οδηγεί σε μείωση του προσποριζόμενου κέρδους, ιδίως μάλιστα αν ληφθεί υπόψη πως κατά την ελεγχόμενη περίοδο εξαπλώθηκε η πανδημία και τα καταστήματά του δε λειτουργούσαν με κανένα τρόπο, ούτε δια ζώσης ούτε ηλεκτρονικά.

ε) Η διαπιστούμενη παράβαση δήθεν λήψης εικονικών στοιχείων, ακόμα και αληθής υποτιθέμενη, δεν καθιστά άνευ ετέρου ανακριβή τα βιβλία του, ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί και δεν αποδεικνύει επ' ουδενί σε τι συνίσταται η αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων ένεκα της επίμαχης παράβασης, ώστε να προσφύγει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.

στ) Η προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη στην αρχή των αναλογιών δε θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να εφαρμοστεί στην περίπτωση του, διότι με αυτόν τον τρόπο η Διοίκηση έρχεται σε αντίφαση με τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις της.

Ειδικότερα, ανάγοντας τις αγορές του σε πωλήσεις, δέχεται ότι πράγματι έλαβε τα εμπορεύματα από τους ανωτέρω προμηθευτές και δεν υφίσταται εικονικότητα ως προς αυτές, διότι για να προβεί σε πωλήσεις, αυτομάτως σημαίνει ότι προαπαιτούμενο είναι να υφίσταται εμπόρευμα.

Ο έλεγχος προέβη σε αυθαίρετο προσδιορισμό των εκροών και εισροών της επιχείρησής του, προβαίνοντας σε εξωπραγματικούς και εξοντωτικούς σε βάρος του καταλογισμούς, χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη τα στοιχεία που έθεσε ενώπιον του ελέγχου, προκειμένου να διαπιστώσει αν πραγματοποιήθηκαν οι δύο (2) συναλλαγές, καθώς και αν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου μάλιστα ότι οι συναλλαγές ήταν ευκαιριακές και από κανένα στοιχείο της έκθεσης δεν προκύπτει ότι γνώριζε ή θα μπορούσε να γνωρίζει ότι ο εκδότης των στοιχείων δεν είναι αυτός, με τον οποίο πραγματοποίησε τη συναλλαγή, αλλά τρίτο πρόσωπο.

ζ) Σε κάθε περίπτωση η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 ν. 4172/2013.

Εν προκειμένω, δε διαπιστώθηκε περίπτωση που να καθιστά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ή να προκύπτει μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα. Από το περιεχόμενο των οικείων εκθέσεων ελέγχου προκύπτει ότι στον έλεγχο τέθηκαν υπόψη τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, ενώ σε κανένα σημείο αυτών (εκθέσεων) δεν έχουν καταγραφεί διαπιστώσεις περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

η) Σε κάθε περίπτωση η επιχείρησή του τηρεί απλογραφικά βιβλία και απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής, ως εκ τούτου η συγκεκριμένη μέθοδος δεν είναι η κατάλληλη για τον προσδιορισμό των εσόδων, αφού δεν υφίσταται αρχείο απογραφής και επομένως ο έλεγχος αναγκαστικά λαμβάνει υπόψη για τη διενέργεια επαληθεύσεων μόνο το αρχικό απόθεμα και τις αγορές της επιχείρησης μέσα στη χρήση και δε δύναται να έχει υπόψη το τελικό απόθεμά της, το οποίο δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο. Από τη στιγμή που ο δείκτης περιθωρίου μικτού κέρδους δεν προκύπτει ευθέως από τα στοιχεία της, αλλά εμμέσως, μέσω των υπολογισμών στους οποίους προβαίνει ο έλεγχος, αξιοποιώντας ορισμένα μόνο από τα δεδομένα της, υφίσταται ορατός κίνδυνος να υπάρξει διαστρέβλωση των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

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

α) Από τη συμπεροβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 16.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 8 αυτής) προκύπτει σαφώς ότι ο υπό κρίση έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- (i) στα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου (01.01.2019-31.12.2019) τιμολόγια πώλησης ως επί το πλείστον αναγράφεται η γενική κατηγορία του είδους, χωρίς αναφορά στα διακριτικά στοιχεία και στα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά των πωληθέντων εμπορευμάτων, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διάκριση των εμπορευμάτων (κατ' άρθρο 9 παρ. 1 στ. σ' ν. 4308/2014) και η διάκριση του είδους στα απογραφέντα εμπορεύματα στο βιβλίο απογραφών (και συνεπώς ο διαχωρισμός και η καταμέτρησή τους για σκοπούς διενέργειας (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) κλειστής αποθήκης και (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) ορθής αποτίμησής τους)- και
- (ii) ο προσφεύγων έλαβε εντός του 2019 δύο (2) φορολογικά παραστατικά που ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της/των οικείας/-ων συναλλαγής/-ών.

Ως εκ τούτου, τεκμηριώνεται με τρόπο εξειδικευμένο, αναλυτικό/επεξηγηματικό και χωρίς προφανή κενά («σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία», σύμφωνα με τη χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 76 ν. 5104/2024 ορολογία):

- (i) αφενός η αιτία (ελλιπής περιγραφή/μη διάκριση του είδους των εμπορευμάτων με αποτέλεσμα το ανέφικτο του διαχωρισμού και της καταμέτρησής τους για σκοπούς διενέργειας (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) κλειστής αποθήκης και (της ελεγκτικής επαλήθευσης της) ορθής αποτίμησής τους, σε συνδυασμό με μη λήψη των προβλεπόμενων από την ισχύουσα νομοθεσία φορολογικών παραστατικών και συγκεκριμένα με λήψη εικονικών φορολογικών παραστατικών, στοιχεία που τεκμηριώνουν επαρκώς («πλήρης απόδειξη») -με βάση έμμεσες (ήτοι συναγόμενες από τεκμήρια) αποδείξεις, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης)- την τήρηση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τρόπο μη σύμφωνο με το ν. 4308/2014 (άρθρο 28 παρ. 1 περ. α' και άρθρο 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013), και ειδικότερα κατά τρόπο που δεν αντικατοπτρίζει την πραγματική εικόνα της και επομένως δεν επιτρέπει τη διενέργεια ακριβών ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνακόλουθα την εξαγωγή ασφαλούς λογιστικού αποτελέσματος)- και
- (ii) αφετέρου η μέθοδος προσδιορισμού του εισοδήματός του και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών της επιχείρησής του με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») και συγκεκριμένα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών.

Εξάλλου, ο έλεγχος, σε συμφωνία με τις οδηγίες που έχουν παρασχεθεί με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, χρησιμοποίησε κατά την εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση της αρχής των αναλογιών τις πληροφορίες που μπόρεσε να αντλήσει από την ίδια την επιχείρηση του προσφεύγοντος και ορθά (ήτοι σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές), από τη στιγμή που ο καθορισμός των αναλογιών κατέστη δυνατός με αυτόν τον τρόπο, δεν έλαβε υπόψη του άλλα στοιχεία εκτός της επιχείρησης.

β) Το γεγονός ότι σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε 1) επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων, 2) επιχειρήσεις, όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που

διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές, από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων, είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης, και 3) επιχειρήσεις, των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά, τα οποία εμπορεύονται, έχουν όμοιο μικτό κέρδος, δε σημαίνει ότι η τεχνική αυτή δεν μπορεί να εφαρμοστεί και στην περίπτωση άλλων επιχειρήσεων που δεν εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά αυτά.

Περαιτέρω, ο ειδικότερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εν προκειμένω ερμηνεύτηκε και εφαρμόστηκε εσφαλμένα η διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περ. α' ν. 4987/2022 ως προς την καταλληλότητα, συμβατότητα και αξιοπιστία των συγκεκριμένων τεχνικών για το συγκεκριμένο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί υπό το πρίσμα του ότι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση η αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) με εφαρμογή έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους, κατά τη γνώμη του, λόγους θεωρεί ότι η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, έτσι όπως εφαρμόστηκε στη συγκεκριμένη ειδική περίπτωση της επιχείρησής του για το ως άνω ελεγχθέν έτος 2019, εφαρμόστηκε με τρόπο ακατάλληλο, ασύμβατο και αναξιόπιστο και ειδικότερα: (i) ποιες ακριβώς είναι αυτές οι επικαλούμενες εκτεταμένες και ευμετάβολες παράμετροι της επιχείρησής του που επηρεάζουν αποφασιστικά, κατά τη γνώμη του, το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, (ii) σε τι ακριβώς συνίσταται το επικαλούμενο ως εκτεταμένο εύρος δραστηριοτήτων που καθιστούν αδύνατη, κατά τη γνώμη του, την κατανομή των αγορών σε ομάδες και (iii) σε τι ακριβώς συνίσταται το επικαλούμενο ως μη ελεγχόμενο απόθεμα της επιχείρησής του, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός και κατά συνέπεια να απορρίπτεται ως αόριστος.

γ) Ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει ποια στοιχεία έθεσε υπόψη του ελέγχου προς απόδειξη της πραγματοποίησης της/των υπό κρίση συναλλαγής/-ών, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος ισχυρισμός του ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα στοιχεία που έθεσε υπόψη του και κατά συνέπεια να απορρίπτεται ως αόριστος.

Εξάλλου, όπως προεκτέθηκε, από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 16.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και συγκεκριμένα από τις σελ. 14, 17-18 και 20 αυτής προκύπτει σαφώς ότι εν προκειμένω τα ως άνω υπό κρίση δύο (2) φορολογικά παραστατικά κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, με αποτέλεσμα να μην έχει τεθεί κανένα ζήτημα εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

δ) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις διακυμάνσεις του περιθωρίου κέρδους από είδος σε είδος ούτε επιχείρησε να καλύψει μεγάλο εύρος των ειδών που εμπορεύεται και δεν επεξεργάστηκε είδη από τιμολόγια διαφορετικών προμηθευτών, προκειμένου να καλύψει τις διακυμάνσεις του περιθωρίου κέρδους από διαφορετικές εταιρείες, ωστόσο δεν εξειδικεύει σε ποιο ουσιωδώς διαφορετικό (και μάλιστα ευνοϊκότερο για τον ίδιο) συμπέρασμα θα κατέληγε ο έλεγχος σε σχέση με αυτό, στο οποίο κατέληξε, αν προέβαινε στις ενέργειες αυτές (ενέργειες, στις οποίες εξάλλου ο προσφεύγων δεν τεκμηριώνει ότι δεν προέβη

ο έλεγχος, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη του σχετικού πίνακα που παρατίθεται στη σελ. 9 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 16.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ με τα δεδομένα των τιμολογίων αγοράς, των τιμολογίων πώλησης και του προκύπτοντος μεικτού κέρδους της χρήσης 2019), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός και κατά συνέπεια να απορρίπτεται ως αόριστος.

ε) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του περιθωρίου μεικτού κέρδους δεν συνεκτίμησε τις τιμές πώλησης κατά την περίοδο εκπώσεων, λαμβανομένου υπόψη ότι προβαίνει για μεγάλα χρονικά διαστήματα σε εκπώσεις και προσφορές, γεγονός που οδηγεί σε μείωση του προσποριζόμενου κέρδους, ωστόσο δεν εξειδικεύει με συγκεκριμένα στοιχεία τις επικαλούμενες εκπώσεις και προσφορές (ποσοστό έκπτωσης ή προσφορά ανά είδος και χρονική περίοδο) καθώς και το ουσιωδώς διαφορετικό (και μάλιστα ευνοϊκότερο για τον ίδιο) συμπέρασμα θα κατέληγε ο έλεγχος σε σχέση με αυτό, στο οποίο κατέληξε, αν λάμβανε τις εν λόγω εκπώσεις και προσφορές, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός και κατά συνέπεια να απορρίπτεται ως αόριστος.

στ) Όπως σαφώς προκύπτει από τον πίνακα που παρατίθεται στη σελ. 9 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 16.12.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, ο έλεγχος κατά την εφαρμογή της αρχής των αναλογιών στην υπό κρίση περίπτωση δεν έλαβε υπόψη τα ως άνω υπό κρίση κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια (που αφορούσαν σε μπλούζες, τέτοιο δε είδος δεν περιλαμβάνεται καθόλου στον εν λόγω πίνακα).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος, ανάγοντας τις αγορές του σε πωλήσεις, δέχεται ότι πράγματι έλαβε τα εμπορεύματα από τους ανωτέρω προμηθευτές και δεν υφίσταται εικονικότητα ως προς αυτές, διότι για να προβεί σε πωλήσεις, αυτομάτως σημαίνει ότι προαπαιτούμενο είναι να υφίσταται εμπόρευμα, επομένως η Διοίκηση έρχεται σε αντίφαση με τις διαπιστώσεις της περί εικονικότητας, απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

ζ) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής, επομένως η μέθοδος της αρχής των αναλογιών δεν είναι η κατάλληλη εν προκειμένω, αφού δεν υφίσταται αρχείο απογραφής και ο έλεγχος αναγκαστικά λαμβάνει υπόψη μόνο το αρχικό απόθεμα και τις αγορές της επιχείρησης μέσα στη χρήση και δε δύναται να έχει υπόψη το τελικό απόθεμα, το οποίο δεν μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο, ως εκ τούτου υφίσταται ορατός κίνδυνος να υπάρξει διαστρέβλωση των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησής του.

Ωστόσο, όπως προεκτέθηκε, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με εφαρμογή έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή, επί τη βάση, καταρχήν και κυρίως, στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης και μάλιστα όλων όσων εξ αυτών είναι διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση. Υπό αυτό το πρίσμα ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει (επικαλούμενος ταυτόχρονα και προσκομίζοντας και συγκεκριμένα στοιχεία) σε ποιο ουσιωδώς διαφορετικό (και μάλιστα ευνοϊκότερο για τον ίδιο -και όχι απλώς ακριβέστερο) συμπέρασμα θα κατέληγε ο έλεγχος σε σχέση με αυτό, στο οποίο κατέληξε, αν υφίσταντο πληροφορίες και για το τελικό απόθεμα της επιχείρησής του για τη χρήση 2019, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό

να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός και κατά συνέπεια να απορρίπτεται ως αόριστος.

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

Ως προς τον τέταρτο λόγο 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 (18.12.2024): *«1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο 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 εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνάτο να παραβλάβη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.»*

Επειδή, με τον 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 προσβάλει, ώστε να επανεξεταστεί, κάτι που σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας, πρόβλεψη που είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας.

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

α) Ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, 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, στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, επί τη βάσει αυτής της παραδοχής 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)).

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

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (18.12.2024): *«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 ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./16.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, των επιβληθέντων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φόρων) 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, περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο, περιορισμός) 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, περιορισμού) 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 προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω:

Είχε υποβάλει κανονικά όλες τις φορολογικές του δηλώσεις, τηρούσε νομίμως τα προβλεπόμενα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βιβλία και στοιχεία, ενημέρωνε εμπρόθεσμα τα βιβλία του, καταχωρούσε ορθώς τα φορολογικά στοιχεία, η μεταφορά των δεδομένων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έγινε με ακρίβεια και υπέβαλλε νομίμως τις προβλεπόμενες στη

νομοθεσία ΜΥΦ. Τα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά παραστατικά βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία, στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά, πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές. Ο μοναδικός λόγος, για τον οποίο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι επίμαχες δαπάνες, έγκειται στο γεγονός ότι από τα πορίσματα των ελέγχων σε τρίτες επιχειρήσεις κρίθηκαν οι συναλλαγές των επιχειρήσεων αυτών ως εικονικές. Η μη αναγνώριση των δαπανών αυτών ισοδυναμεί κατ' ουσίαν με κύρωση, η οποία δεν συνάδει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Ως εκ τούτου, με την προσβαλλόμενη πράξη του καταλογίζεται το ποσό των 136.328,88 € για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται. Μάλιστα, το ποσό αυτό προκύπτει και από ήδη δηλωθέν και φορολογηθέν εισόδημά του. Είναι άκρως αντίθετη με όσα επιτάσσει η ως άνω αρχή, σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης, η επιβολή φόρου εισοδήματος ερειδόμενη σε πραγματικά τιμολόγια, τα οποία είναι καθ' όλα νόμιμα. Επομένως, έχει καταλυθεί πλήρως η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει (με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός) κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση με την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι:

α) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) ή ενός περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, των φόρων) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο δεύτερο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου/περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την αναγκαιότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο σχετικός ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μη αναγνώριση των υπό κρίση εισροών της επιχείρησής του ως εικονικών δε συνάδει με τον επιδιωκόμενο σκοπό, ελέγχεται, όπως προεκτέθηκε, το αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο, περιορισμός) 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.

β) Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει αν στην υπό κρίση περίπτωση υπάρχουν και άλλα κατάλληλα μέσα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το νομοθέτη σκοπού και κυρίως αν κάποιο από αυτά είναι κατά τη γνώμη του ηπιότερο από τα επιβληθέντα, ώστε να είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και όχι αυτών (φόρων και προστίμου) που χρησιμοποιήθηκαν με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον έκτο 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 (18.12.2024): «*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

(18.12.2024): «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 προφορικά, 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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (18.12.2024): «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.** 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται **με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει** εμπεριστατωμένα 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 84 παρ. 4 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (18.12.2024): «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 (18.12.2024): «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, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

Αν και κατέθεσε έγγραφο με τις αντιρρήσεις του κατά των διαπιστώσεων του ελέγχου, η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς που προέβαλε, εμμένοντας στον καταλογισμό των προστίμων, κάτι που έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το γεγονός ότι σύμφωνα με τη θεωρία και τη νομολογία δεν αρκεί απλώς η τυπική κλήση του διοικουμένου να εκθέσει τις απόψεις του, αλλά πρέπει αυτές να ληφθούν σοβαρά υπόψη από τη διοικητική αρχή πριν την έκδοση δυσμενούς ατομικής πράξης, κάτι που εν προκειμένω δεν έχει συμβεί.

Η Διοίκηση δεν εκθέτει καν στην έκθεση ελέγχου τις απόψεις της επί των αντιρρήσεών του και το λόγο απόρριψής τους. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών, αλλά απλώς αναφέρει ότι η εκδότρια εξέδωσε και ο ίδιος έλαβε τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία. Βασίστηκε στο πληροφοριακό δελτίο, του οποίου ο ίδιος ουδέποτε έλαβε γνώση. Συνεπεία αυτών δεν μπορεί να αμυνθεί αποτελεσματικά και να αντικρούσει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ναι μεν τηρήθηκε τύποις η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ωστόσο στο σημείωμα διαπιστώσεων δεν παρατίθενται οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι, βάσει των οποίων το διοικητικό όργανο διαμόρφωσε την κρίση του, με συνέπεια να μην μπορεί να ασκήσει επί της ουσίας το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς.

Στο σημείωμα διαπιστώσεων αναφέρεται το πόρισμα του ελέγχου, ότι φέρεται ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά δεν αναφέρεται η συλλογιστική πορεία εξαγωγής του πορίσματος παρά μόνο η αποδοχή εκ μέρους του ελέγχου του πορίσματος κάποιου πληροφοριακού δελτίου που ουδέποτε έλαβε γνώση του περιεχομένου του.

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

α) Όπως συνάγεται σαφώς από την αναφορά της οικείας έκθεσης ελέγχου στην ενότητα 9 αυτής («ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΣΤΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΑΡΘΡΟ 33 Ν. 5104/2024)») και συγκεκριμένα στη σελ. 24:

«ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ: Δεδομένου ότι με το υπόμνημα που υποβλήθηκε από τον ελεγχόμενο δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, παραπέμπουμε στις σχετικές απόψεις της Υπηρεσίας μας, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις αντίστοιχες ενότητες του με ημερομηνία θεώρησης 11/11/2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου [...] που συντάχθηκε από την Υπηρεσία μας»,

ο υπό κρίση έλεγχος, αφού παρέθεσε στις σελ. 23-24 της έκθεσης ελέγχου αυτολεξεί τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμ./2.12.2024 υπόμνημα του προσφεύγοντος, τα έλαβε υπόψη του, πλην όμως τα απέρριψε ρητώς στη βάση ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε έγγραφα, αλλά ούτε καν επικαλέστηκε πραγματικά περιστατικά, προς απόδειξη της πραγματοποίησης της/των οικείας/-ων συναλλαγής/-ών που κρίθηκαν ως εικονικές και ειδικότερα ως ανύπαρκτη/-ες στο σύνολό της/τους, προκειμένου να ανταποκριθεί στο σχετικό βάρος απόδειξης που είχε, όπως προεκτέθηκε.

Υπό αυτό το πρίσμα, η κλήση του να εκθέσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου δεν ήταν τυπική, οι δε απόψεις του λήφθηκαν υπόψη, κρίθηκαν ωστόσο ατεκμηρίωτες και επ'

αυτή τη βάση απορρίφθηκαν ρητώς, απορριπτομένων επομένως ως νόμω αβάσιμων των ειδικότερων ισχυρισμών του προσφεύγοντος ότι εν προκειμένω δε λήφθηκαν σοβαρά υπόψη οι απόψεις του επί του οικείου σημειώματος διαπιστώσεων, ότι η Διοίκηση δεν εξέθεσε καν στην έκθεση ελέγχου τις απόψεις της επί των αντιρρήσεων του και δεν αιτιολόγησε σε καμία περίπτωση το λόγο απόρριψης των ισχυρισμών του και ότι επομένως τηρήθηκε τύποις η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

β) Περαιτέρω, από τη στιγμή που όλα τα εκδοθέντα από την ως άνω επιχείρηση με ΑΦΜ φορολογικά παραστατικά κρίθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Αττικής ως εικονικά λόγω μη πραγματοποίησης των οικείων συναλλαγών στο σύνολό τους είναι προφανής και πάντως σαφής η βάση της κρίσης του ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών τιμολογίων, απορριπτομένου επομένως ως νόμω αβάσιμου του ειδικότερου ισχυρισμού του ότι δεν αναφέρεται στο σημείωμα διαπιστώσεων η συλλογιστική πορεία εξαγωγής του εν λόγω πορίσματος του ελέγχου.

γ) Εξάλλου, 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, παρείλκε η όποια τοποθέτηση του ελέγχου επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντος περί ανυπαρξίας δόλου του στην υπό κρίση περίπτωση.

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

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 16.12.2024 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 π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 16.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		16.12.2024	18.12.2024	ΦΠΑ	01/04/2019 - 30/06/2019
2		16.12.2024	18.12.2024	ΦΠΑ	01/07/2019 - 30/09/2019
2		16.12.2024	18.12.2024	ΦΠΑ	01/10/2019 - 31/12/2019

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 01.04.2019-30.06.2019

Διαφορά κύριου φόρου	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ β' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	=
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>192,48 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /16.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2019-30.06.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.07.2019-30.09.2019

Διαφορά κύριου φόρου	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ γ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	=
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>192,48 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /16.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2019-30.09.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογική περίοδος 01.10.2019-31.12.2019

Διαφορά κύριου φόρου	90.436,80 €
----------------------	-------------

ΠΛΕΟΝ Μη αναγνωρισθέντος προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της εν λόγω φορολογικής περιόδου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου	192,48 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	45.314,64 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>135.943,92 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /16.12.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 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.