



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.02.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 406

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής

προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που κοινοποιήθηκε νομίμως στις 29.09.2023, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού φόρος ποσού 5.912,81 € πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.956,40 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 8.869,21 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. α) ύψους 865,57 € εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, β) ύψους 3.125,97 € δεκατριών (13) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και γ) ύψους 1.921,30 € είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ήτοι συνολικού Φ.Π.Α. ύψους 5.912,81 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, κατόπιν αξιοποίησης α) των υπ' αριθ. πρωτ. και δελτίων πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ σύμφωνα με τα οποία η τελευταία τυγχάνει συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία και συνεπώς όλα τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες και β) του υπ' αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών σχετικά με τις οντότητες, ΑΦΜ, «.....», ΑΦΜ και «.....», ΑΦΜ σύμφωνα με το οποίο αυτές τυγχάνουν συναλλακτικά ανύπαρκτες, δεν είχαν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία και συνεπώς όλα τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου. Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Η φορολογική αρχή με τρόπο αυθαίρετο και αναπόδεικτο εξάγει το συμπέρασμα ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία.

2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Ανυπαρξία δόλου. Καλή πίστη του ως λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Καλείται τελικώς να καταβάλλει ένα υπέρογκο πρόστιμο το οποίο υπολογίστηκε με αντικειμενικά κριτήρια χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις εν γένει οικονομικές συνθήκες που επικρατούν ούτε φυσικά τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησής του.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που

προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και

συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού τα εξής:

- Από την αυτοψία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στις διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία διατηρεί μὲν επαγγελματική εγκατάσταση στη δηλωθείσα διεύθυνση επί της οδού, στην Αθήνα (Τ.Κ.), δίχως δε αυτή (η εγκατάσταση) να είναι ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί. Ειδικότερα δεν υφίστατο η απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να διενεργεί τις φερόμενες συναλλαγές της.

- Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα επαγγελματικής χρήσης, ώστε να μπορεί να μεταφέρει τον όγκο εμπορευμάτων που φέρεται να αγοράζει και μετέπειτα να πωλεί.

- Δεν απασχολεί το απαιτούμενο για τη διενέργεια του όγκου των συναλλαγών της υπαλληλικό προσωπικό, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφο της Κεντρικής Υπηρεσίας (υπ' αριθμ. πρωτ.) του ΕΦΚΑ. Συγκεκριμένα εμφανίζεται να έχει απασχολήσει ένα άτομο το 2017 (για 25 ημέρες) και τρία άτομα (για διάστημα λίγων ημερών μέσα στο έτος) κατά το 2018 και 2019.

- Σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών, φέρεται να έχει διενεργήσει κατά το έτος 2018 πωλήσεις αγαθών/εμπορευμάτων (1.246 συναλλαγές), συνολικής καθαρής αξίας 1.579.151,87 € πλέον Φ.Π.Α. 367.777,15 €. Στις δε υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών, εμφανίζεται να έχει προμηθευτεί το εν λόγω έτος εμπορεύματα αποκλειστικά και μόνο από τρεις ατομικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα από τους με ΑΦΜ., με ΑΦΜ. και με ΑΦΜ. λαμβάνοντας συνολικά 1.510 φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.956.736,32 €

πλέον Φ.Π.Α. 470.616,73 €. Σε έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που οι ανωτέρω ατομικές επιχειρήσεις εξέδωσαν είναι εικονικά, διότι εν τοις πράγμασι τυγχάνουν επαγγελματικά ανύπαρκτες και ειδικότερα ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσίας, να ασκούν τη δηλωθείσα επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι αυτή της κατασκευής ενδυμάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν αντίστοιχα τις πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζουν στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων. Περαιτέρω, η «.....», ΑΦΜ δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και που κατάφερε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ να εντοπίσει και να κατασχέσει διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά είτε δεν συνοδεύονταν από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης, είτε το παραστατικό διακίνησης αφορούσε μέρος των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜμε αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού τα εξής:

- Σε αυτοψία υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στις, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία διατηρεί μεν μια υποτυπώδη επαγγελματική εγκατάσταση στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού, στην Αθήνα (Τ.Κ.), δίχως αυτή (η εγκατάσταση) να είναι ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί. Ειδικότερα δεν υφίστατο η απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να διενεργεί τις φερόμενες συναλλαγές της.

- Δεν απασχολεί το απαιτούμενο για τη διενέργεια του όγκου των συναλλαγών της υπαλληλικό προσωπικό, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφο της Κεντρικής Υπηρεσίας (υπ' αριθμ. πρωτ.) του ΕΦΚΑ. Κατά το έτος 2018 φέρεται να έχει απασχολήσει εργασιακά δύο (2) άτομα (όπως αυτό προκύπτει από τη σχετική δήλωση ΦΜΥ και τις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών μισθοδοσίας), δίχως όμως τα πρόσωπα αυτά να είναι ασφαλισμένα στον ΕΦΚΑ. Σύμφωνα με τον ΕΦΚΑ, κατά την εν λόγω χρήση απασχόλησε εργασιακά μόνο ένα (1) άτομο, με διαφορετικά στοιχεία από τους υπαλλήλους που αναφέρονται στις βεβαιώσεις αποδοχών του εν λόγω έτους.

- Σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών, φέρεται να έχει διενεργήσει κατά το έτος 2018 πωλήσεις αγαθών/εμπορευμάτων (1.907 συναλλαγές), συνολικής καθαρής αξίας 2.341.188,63 € πλέον Φ.Π.Α. 561.885,29 €. Στις δε υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών της, εμφανίζεται να έχει προμηθευτεί εμπορεύματα αποκλειστικά και μόνο από τρεις ατομικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα τους με ΑΦΜ., με ΑΦΜ.και με ΑΦΜ. λαμβάνοντας συνολικά (1.510) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.956.736,32 € πλέον Φ.Π.Α. 470.616,73 €. Σε έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε

ότι, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που οι ανωτέρω ατομικές επιχειρήσεις εξέδωσαν είναι εικονικά, διότι εν τοις πράγμασι τυγχάνουν επαγγελματικά ανύπαρκτες και ειδικότερα ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσίας, να ασκούν τη δηλωθείσα επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι αυτή της κατασκευής ενδυμάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν αντίστοιχα τις πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζουν στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων τους. Περαιτέρω, δεν πραγματοποίησε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και που κατάφερε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ να εντοπίσει και να κατασχέσει διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά είτε δεν συνοδεύονταν από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης, είτε το παραστατικό διακίνησης αφορούσε μέρος των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότηρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού τα εξής:

- Ενώ δηλώνει ως διεύθυνση έδρας την οδό στην Αθήνα, ποτέ δεν ανευρέθηκε εκεί σε σχετικούς ελέγχους, ούτε μπορούσε ποτέ να υπάρξει στον ανωτέρω τόπο και χώρο, καθώς το συγκεκριμένο μίσθιο κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά από άλλους μισθωτές.

- Δεν απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.)/Α΄ Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών Αττικής – Αθηνών - Κεντρικού Τομέα (Αθηνών).

- Σύμφωνα με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών, φέρεται να έχει διενεργήσει κατά το έτος 2018 πωλήσεις αγαθών/εμπορευμάτων (516 συναλλαγές), συνολικής καθαρής αξίας 367.238,24€ πλέον Φ.Π.Α. 88.141,80€. Ωστόσο, από ενάρξεώς της δεν υπέβαλε αντίστοιχες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

- Δεν είχε τη δυνατότητα αποθήκευσης (κτιριακές εγκαταστάσεις) και διακίνησης (ιδιόκτητα ή μισθωμένα φορτηγά αυτοκίνητα επαγγελματικής χρήσης), των αγαθών που φέρεται να εμπορευόταν, αλλά ούτε προέβη στις ανάλογες αγορές εμπορευμάτων.

- Δεν έχει υποβάλει από της ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα οιαδήποτε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οι δε δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε ήταν μηδενικές.

- Δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή στοιχεία πληρωμής, είσπραξης, κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό, φωτοαντίγραφα επιταγών κλπ, παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι πράγματι οι φερόμενες συναλλαγές της ήταν πραγματικές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. ... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσδιορισμός του καταλογισθέντος φόρου καθώς και του προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. πραγματοποιήθηκε με βάση με τις κείμενες διατάξεις.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018

Διαφορά φόρου	5.912,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	2.956,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.869,21€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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