



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.05.2024

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

Αριθμός απόφασης: 1377

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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 22.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /20.12.2023 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών, 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 22.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, φόρος ποσού 7.895,84€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 3.947,92€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 11.843,76€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκρών του ΦΠΑ ποσού 7.895,84€ διότι έλαβε τριάντα (30) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας ύψους 32.899,30€ πλέον ΦΠΑ ποσού 7.895,84€ ως κάτωθι:

A/A	A.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1			167,00	40,08	207,08
2			10.271,00	2.465,04	12.736,04
3			13.000,50	3.120,12	16.120,62
4		 ΤΟΥ	6.733,00	1.615,93	8.348,93
5		 -	2.727,80	654,67	3.382,47
		ΣΥΝΟΛΑ	32.899,30	7.895,84	40.795,14

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 20.12.2023 έκθεσης ελέγχου φόρου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Σερρών, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./08.08.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθ. πρωτ./21-01-2022,/07-02-2022,/02-11-2022 και/28-03-2023 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ./29-03-2023 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και το υπ' αρ./08-02-2023 δελτίο πληροφοριών του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερειδόμενη στην από 17/09/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε ανακριβή και εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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

1) 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 έχει τελέσει την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Καλή πίστη της ως λήπτριας των φορολογικών στοιχείων.

3) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 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 ν. 4987/2022 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 ν. 4987/2022 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 ν. 4987/2022 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 εμπειριστatzμένα 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 μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Σερρών. Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ....., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων τα εξής:

➤ Ουδέποτε εγκαταστάθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, στο χλμ. παράπλευρης οδού - Αθήνας (θέση), ούτε έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή την αρμόδια φορολογική αρχή αλλά και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο άλλη επαγγελματική εγκατάσταση.

➤ Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. /2019 πρόσκληση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία του και δεν προσκόμισε κανένα από τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία κλπ., στερώντας από την φορολογική αρχή την δυνατότητα οιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας.

➤ Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας. Δεν δήλωσε κανένα προμηθευτή, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες οντότητες. Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών. Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες.

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό ούτε έχει απογραφεί στον Ε.Φ.Κ.Α.

➤ Κατά τα έτη 2017 και 2018 οι πωλήσεις που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν με την έκδοση ογδόντα εννιά (89) και εκατόν τριάντα δύο (132) φορολογικών στοιχείων προς 44 και 75 επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 261.644,85€ και 432.393,24€ και ΦΠΑ 62.794,76€ και 103.774,38€ αντίστοιχα, εμφανίζονται ανεξόφλητες. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων του δεν προκύπτουν πληρωμές για τις παραπάνω συναλλαγές. Σύμφωνα με την από 01.07.2020 ηλεκτρονική απάντηση του «Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013, ο κατά το χρονικό διάστημα από 17-11-2017 έως 31-12-2018 διέθετε μόνο δύο λογαριασμούς - με μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο - στην τράπεζα ALPHA BANK (GR.....και GR.....)

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων
..... με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το
χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων τα εξής:

- Δεν λειτούργησε ποτέ στην έδρα της η ατομική επιχείρηση του.
- Δεν πραγματοποίησε καμία αγορά
- Κατά τη χρήση 2017 (06/04/2017-31/12/2017) εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων
προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 149.690,62€.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων του
....., με ΑΦΜ, και αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και
υποδημάτων, τα εξής:

➤ Δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού στην Αττικής
στην οποία δεν λειτούργησε ποτέ η ατομική επιχείρηση, όπως διαπιστώθηκε σε επιτόπιο έλεγχο,
καθώς το εν λόγω ακίνητο τουλάχιστον από τις 5-4-2015 έως την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου
στις 25-6-19 είχε παραχωρηθεί δωρεάν σε άλλον. Τα στοιχεία επικοινωνίας της (τηλέφωνο – email)
παρέμειναν ανενεργά.

➤ Δεν απασχόλησε ποτέ κανέναν εργαζόμενο όπως προκύπτει τόσο από το σύστημα
ELENXIS (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.) όσο και από τα αρχεία του Σώματος
Επιθεώρησης Εργασίας ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (υπ' αριθ. πρωτ./29-5-2020 έγγραφο του ΣΕΠΕ
ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ - αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ./11-6-2020).

➤ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017-2018 ενώ
δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής (πωλήσεις) για το ποσό των 1.228.357,85 € (χωρίς
Φ.Π.Α.) στο έτος 2017 και 197.569,25 € (χωρίς Φ.Π.Α.) στο έτος 2018. Περαιτέρω, υπέβαλε
ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

➤ Το σύνολο των συναλλαγών με την Τράπεζα Πειραιώς (υπ' αριθ. πρωτοκόλλου
...../...../10-12-2019) και την Τράπεζα Eurobank (υπ' αριθ. πρωτοκόλλου
...../19-11-2019) είναι ανύπαρκτες (δεν είναι γνήσιες).

➤ Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών τρίτων επιχειρήσεων δεν
προκύπτει να προέβη σε αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που φέρεται να
πραγματοποίησε. Ειδικότερα το έτος 2017 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 1.228.357,85 € πλέον
Φ.Π.Α. 294.805,69 € με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 107.405,11 € πλέον Φ.Π.Α.
25.773,32€ και το έτος 2018 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 197.569,25 € πλέον Φ.Π.Α.
47.329,00 € με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 6.327,32 € πλέον Φ.Π.Α. 366,56 €.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με
Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο
ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) τα εξής:

➤ Φέρεται να έχει την έδρα του στην οδό στη Θεσσαλονίκη σε ενιαίο
χώρο εμβαδού 50 τ.μ. μη ικανό να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, την σωστή
τοποθέτηση προς προβολή αυτών και την μεταπώλησή τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με

την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία του και πέραν αυτής, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις – υποκαταστήματα.

➤ Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεώς του.

➤ Δε φέρει τα χαρακτηριστικά μιας σύννομης επιχείρησης. Ούγγρος υπήκοος, που δραστηριοποιήθηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα χωρίς να ομιλεί την ελληνική γλώσσα, προβαίνοντας σε έναρξη εργασιών στις 07.12.2016 και από της 09.12.2016 έως 30.12.2021 απέκτησε πελατολόγιο και προμηθεύοντας ημεδαπές επιχειρήσεις σε διάφορες πόλεις της Ελλάδος, (Θεσσαλονίκη, Αλεξανδρούπολη, Σέρρες, Λάρισα, Αθήνα, Δράμα, Καβάλα, Κατερίνη, Κομοτηνή, Ορεστιάδα, Πτολεμαΐδα, Κιλκίς, Καστοριά, Καρδίτσα, Έδεσσα, Νάουσα και Τρίκαλα και αλλοδαπές επιχειρήσεις στην Βουλγαρία και Κύπρο).

➤ Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων (κινέζικης προέλευσης) που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.

Τέσσερεις αλλοδαποί, ουγγρικής καταγωγής, μεταξύ αυτών και ο με Α.Φ.Μ. προέβησαν μέσα σε ένα δίμηνο από 31-10-16 έως 6-12-2016 σε έναρξη ατομικών επιχειρήσεων, των οποίων οι έδρες βρίσκονταν σε κοντινή απόσταση, δηλώνοντας ίδιο αντικείμενο εργασιών (χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού) καθώς και την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων – παραδόσεων). Στην συνέχεια τον Ιανουάριο του 2017 τρεις έτεροι αλλοδαποί και πάλι ουγγρικής καταγωγής δύο εκ των οποίων έχουν συγγενική σχέση από 13-1-2017 έως 17-1-2017 πραγματοποίησαν έναρξη ατομικών επιχειρήσεων δηλώνοντας το ίδιο αντικείμενο εργασιών, ήτοι το χονδρικό εμπόριο ειδών δώρων. Όσες εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, προμηθεύτηκαν απ' τις ίδιες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία, στο σύνολό τους τριάντα δύο, οι οποίες στεγάζονται σε συγκεκριμένες διευθύνσεις και ανήκουν σε συγγενικά πρόσωπα. Ο μεγαλύτερος προμηθευτής όλων των επιχειρήσεων που προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι η ανύπαρκτη επιχείρηση

Τέλος αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων διαπιστώθηκε ότι ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και στη χρήση 2017 εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων από και προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση

των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτριας (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 ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, μη εικονικών συναλλαγών και καλοπιστίας ως λήπτριας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου -φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «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. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης...».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και 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, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός 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 τη 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 ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 20/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στις 17-11-2023 το υπ' αρ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του αρ. 28 παρ. 1 του ν. 4987/2022. Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αρ./05-12-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων της, το οποίο εν μέρει έκανε δεκτό η φορολογική αρχή. Με βάση τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι τηρήθηκε η διαδικασία προηγούμενης ακρόασης και ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία 20.12.2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φορολογικού έτους 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./22.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της του , ΑΦΜ

Υπ' αριθ./20.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	7.895,84€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	3.947,92€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	11.843,76€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. των παραπάνω πράξεων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλλη..... 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.