



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2024

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

Αριθμός απόφασης: 1448

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 ΦΕΚ 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 28.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά α) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, β) των υπ' αριθ.

...../28-12-2023 και/28-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018 αντίστοιχα και γ) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων 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 28.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, φόρος ποσού 11.504,37€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 5.752,19€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.608,06€, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 18.864,62€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ύψους 40.723,20€, εκατόν δύο (102) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και συγκεκριμένα:

- της καθαρής αξίας ύψους 9.978,40€ είκοσι πέντε (25) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜ,
- της καθαρής αξίας ύψους 15.587,60€ τριάντα εννέα (39) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜ και
- της καθαρής αξίας ύψους 15.157,20€ τριάντα οκτώ (38) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.653,60€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν.4987/2022 ποσού 2.826,80€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 8.480,40€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 5.653,60€ εξήντα (60) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ήτοι:

- του ΦΠΑ ποσού 1.244,40€ δεκατριών (13) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 5.185,00€ εκδόσεως του του, ΑΦΜ,
- του ΦΠΑ ποσού 767,79€ οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 3.199,20€ εκδόσεως του του, ΑΦΜ και
- του ΦΠΑ ποσού 3.641,41€ τριάντα εννιά (39) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 15.172,90€ εκδόσεως του του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 9.773,53€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν.4987/2022 ποσού 4.886,77€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 14.660,30€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. . ποσού 9.773,53€ εκατόν δύο (102) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ήτοι:

- του ΦΠΑ ποσού 2.394,82€ εικοσιπέντε (25) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 9.978,40€ εκδόσεως του του, ΑΦΜ,
- του ΦΠΑ ποσού 3.741,00€ τριάντα εννιά (39) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 15.587,60€ εκδόσεως του του, ΑΦΜ και
- του ΦΠΑ ποσού 3.637,71€ τριάντα οκτώ (38) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 15.157,20€ εκδόσεως του του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, με αριθ. πρωτ./09-11-2023, για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και συγκεκριμένα κατά παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2 περ. γ' του ίδιου άρθρου.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 28.12.2023 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./24.10.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./25-09-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την από 28/08/2023 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου.

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

- Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

- Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Καλή πίστη του ως λήπτη των φορολογικών στοιχείων.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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.) 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 διορθώσης 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 μὲν πρόσωπο φορολογικῶς υπαρκτό, ἀλλὰ ἐν ὄψει τῶν επιχειρηματικῶν του δυνατοτήτων ἢ τῆς υλικοτεχνικῆς υποδομῆς τῆς επιχειρήσεώς του καὶ του προσωπικοῦ που ἀπασχολεῖ, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἦταν σὲ θέση νὰ εκπληρώσει τὴν ἐπίμαχη παροχή, τὸ βάρος ἀποδείξεως τῆς ἀληθείας τῆς συναλλαγῆς φέρει ὁ λήπτης τοῦ τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στὴν προκειμένη περίπτωση, ἡ εικονικότητα τῶν ὑπὸ κρίση τιμολογίων καὶ ὁ προσδιορισμὸς τοῦ φόρου εἰσοδήματος καὶ τοῦ Φ.Π.Α. ἀποτυπώνεται καὶ στοιχειοθετεῖται ἀναλυτικά, διεξοδικά, σαφῶς καὶ ἐμπεριστατωμένα στὶς οικείες ἐκθέσεις ἐλέγχου φόρου εἰσοδήματος καὶ Φ.Π.Α τῆς Δ.Ο.Υ. Βεροίας.

Επειδή, ἐνδεικτικὰ ἀναφέρονται γιὰ τὸν εκδότη τῶν ὑπὸ κρίση φορολογικῶν στοιχείων ΤΟΥ μὲ Α.Φ.Μ., ἀσκούντα ἀτομικὴ ἐπιχείρηση μὲ ἀντικείμενο ἐργασιῶν τὸ χονδρικὸ ἐμπόριο ἐνδυμάτων τὰ ἐξῆς:

- Δήλωσε ὡς ἐδρα κατοικία ἐπὶ τῆς οδοῦ στὴν , Ν. Ευβοίας στὴν ὁποία οὐδέποτε βρέθηκε τόσο κατὰ τὴ διάρκεια τοῦ ἐλέγχου που διενεργήθηκε ἀπὸ τὴν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ὅσο καὶ κατὰ τὴ διάρκεια τοῦ μερικοῦ ἐλέγχου που εἶχε προηγηθεῖ ἀπὸ τὴ Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας. Εἶναι μὴ ἐξαφανισμένη, οὐσιαστικὰ ἀνύπαρκτη οντότητα, ἀσχέτως ἐὰν εἶχε κάνει ἐναρξὴ ἐργασιῶν, χωρὶς νὰ ἔχει δραστηριότητα καὶ πραγματικὴ φορολογικὴ προσωπικότητα, που δὲν εκπληρώνει τὶς φορολογικὲς τῆς υποχρεώσεις. Ἐπομένως, ἐν τοῖς πράγμασι ποτέ δὲν ἐδρεύε στὴ δηλωθεῖσα διεύθυνση ἐπὶ τῆς οδοῦ ἀρ....., στὴ τοῦ Ν. Ευβοίας

- Φέρεται νὰ πραγματοποιήσῃ πλῆθος πωλήσεων χωρὶς νὰ ἔχει προβεῖ σὲ ἀντίστοιχες ἀγορές, εἰσαγωγές ἢ ἐνδοκοινοτικὲς ἀποκτήσεις, ὅπως προκύπτει ἀπὸ τὶς υποβληθεῖσες καταστάσεις Μ.Υ.Φ.

- Οὐδέποτε ἀπασχόλησε προσωπικὸ ἀπὸ τὴν ἐναρξή της.
- Δὲν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εἰσοδήματος γιὰ τὰ ἔτη 2017 ἕως καὶ 2020.
- Δὲν διέθετε τραπεζικοὺς λογαριασμοὺς σὲ κανένα πιστωτικὸ ἴδρυμα, γεγονὸς που δὲν συνάδει μὲ τὴ συνήθη συναλλακτικὴ πρακτικὴ. Ὅλα τὰ ἐκδοθέντα φορολογικὰ στοιχεῖα του δὲν ἐξοφλήθηκαν κατὰ τὸν προσήκοντα τρόπο.

- Δὲν διέθετε πάγιο ἐξοπλισμὸ καὶ γενικὰ καμία υλικοτεχνικὴ υποδομὴ ἢ τεχνικὸ ἐξοπλισμὸ ὁ ὁποῖος εἶναι ἀπαραίτητος γιὰ τὴν ἀγορὰ καὶ πώληση ἐμπορευμάτων που ἀναγράφονται στὰ φορολογικὰ στοιχεῖα λήψεως καὶ ἐκδόσεως του. Δὲν εἶχε στὴν κατοχὴ του οχήματα.

Επειδή, ἐνδεικτικὰ ἀναφέρονται γιὰ τὸν εκδότη τῶν ὑπὸ κρίση φορολογικῶν στοιχείων τοῦ μὲ Α.Φ.Μ., ἀσκούντα ἀτομικὴ ἐπιχείρηση μὲ ἀντικείμενο ἐργασιῶν τὸ χονδρικὸ ἐμπόριο ἐνδυμάτων τὰ ἐξῆς:

- Δήλωσε ὡς ἐδρα μισθωμένο διαμέρισμα ἐπὶ τῆς οδοῦ , στὴν , Ν. Ευβοίας στὴν ὁποία οὐδέποτε βρέθηκε τόσο κατὰ τὴ διάρκεια τοῦ ἐλέγχου που διενεργήθηκε ἀπὸ τὴν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ὅσο καὶ κατὰ τὴ διάρκεια τοῦ μερικοῦ ἐλέγχου που εἶχε

προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ Χαλκίδας. Σύμφωνα δε με υπεύθυνη δήλωση της εκμισθώτριας
..... ουδέποτε εισέπραξε κάποιο ενοίκιο από την εκμίσθωση του συγκεκριμένου ακινήτου.

- Φέρεται να πραγματοποιήσει πλήθος πωλήσεων χωρίς να έχει προβεί αντίστοιχες αγορές, εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ελλείπει της απαιτούμενης υλικοτεχνικής υποδομής και μεταφορικών μέσων όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις Μ.Υ.Φ.

- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από την έναρξή του.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017 έως και 2020.
- Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική. Όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του δεν εξοφλήθηκαν κατά τον προσήκοντα τρόπο.

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

- Φέρεται να πραγματοποιήσει πλήθος πωλήσεων χωρίς να έχει προβεί αντίστοιχες αγορές, εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις Μ.Υ.Φ.

- Προέβη σε έναρξη εργασιών στις 28.06.2017, δηλώνοντας έδρα δραστηριότητας στην Κοινότητα Ν. Ευβοίας.

- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από την έναρξή του.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017 έως και 2020.
- Εξέδωσε για το έτος 2017 χίλια εξακόσια είκοσι έξι (1.626) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 619.335,06€ πλέον ΦΠΑ 148.164,92€ χωρίς να έχει δηλώσει αγορές στην υποβληθείσα κατάσταση πελατών- προμηθευτών, και για το έτος 2018 δύο χιλιάδες τριακόσια εξήντα ένα (2.361) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 936.538,35€ πλέον ΦΠΑ 223.493,53€ όπως προέκυψε από τις καταστάσεις ΜΥΦ των αντισυμβαλλόμενων του.

- Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 16-11-2023 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αρ. πρωτ. /09-11-2023 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων του αρ. 14 του ν. 4987/2022 με την οποία ζητήθηκαν εντός πέντε (5) ημερών τα λογιστικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στην φορολογική αρχή.

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, 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, 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, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, παρέλαβε ο ίδιος τα εμπορεύματα τα οποία και μετέφερε με τα Ι.Χ.Ε. οχήματα που κατείχε κατά τα ελεγχόμενα έτη, λόγω των μικρών ποσοτήτων και εξόφλησε νομότυπα τα εκδοθέντα τιμολόγια.

Ωστόσο, ούτε ανταποκρίθηκε στην υπ' αρ./09-11-2023 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων ούτε με το υπ' αρ. πρωτ./27-12-2023 έγγραφο απόψεων, επισύναψε στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του, όπως τραπεζικά έγγραφα που να αποδεικνύουν την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, αποδείξεις διοδίων από τον τόπο παραλαβής προς τον τόπο προορισμού (έδρα ή υποκατάστημα) και κάθε άλλο στοιχείο που θα αποδείκνυε την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Περαιτέρω, ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε ο προσφεύγων στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων 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).

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με την ακύρωση της υπ' αρ./28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 28.12.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος,

Φ.Π.Α και ΕΛΠ ν. 4308/2014 - ν. 4987/2022 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικού έτους 2017, 2018 και 2023, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες. Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπτόδικοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./28.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	11.504,37€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	5.752,19€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.608,06€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	18.864,62€

Υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	5.653,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν.4987/2022	2.826,80€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	8.480,40€

Υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-30/12/2018

Διαφορά φόρου	9.773,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν.4987/2022	4.886,77€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	14.660,30€

Υπ' αριθ./28.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4987/2022	500,00€	500,00€
--------------------------------	---------	---------

Επί των οφειλόμενων φόρων 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 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.