



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.05.2024

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

Αριθμός απόφασης: 1331

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 18.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ./15.12.2023 και/15.12.2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2017 και 2018 αντίστοιχα και της υπ' αρ./15.12.2023 οριστικής πράξης προστίμου του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./15.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, την υπ' αριθ./15.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και την υπ' αρ./15.12.2023 οριστική πράξης προστίμου του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, 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 18.01.2024 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./15.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο – μετά από εισαγωγή – έτοιμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων φόρος ποσού 3.188,85 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 ποσού 1.594,42€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 4.783,27€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 3.188,85€ τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ήτοι:

- του ΦΠΑ ποσού 378,96€ τεσσάρων (4) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 1.579,00€
- του ΦΠΑ ποσού 96,00€ ενός (1) ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 400,00€
- του ΦΠΑ ποσού 830,21€ εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 3.459,20€
- του ΦΠΑ ποσού 540,00€ έξι (6) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΕΕ», ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 2.250,00€

- του ΦΠΑ ποσού 767,85€ οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 3.199,40€
- του ΦΠΑ ποσού 192,14€ δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜκαθαρής αξίας ύψους 800,60€
- του ΦΠΑ ποσού 383,69€ τεσσάρων (4) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 1.598,70€.

Με την υπ' αριθ. /15.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.669,29€, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 ποσού 834,65€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 2.503,94€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκρών του ΦΠΑ ποσού 1.669,29€ δέκα επτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ήτοι:

- του ΦΠΑ ποσού 613,20€ έξι (6) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΕΕ», ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 2.555,00€
- του ΦΠΑ ποσού 191,81€ δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας ύψους 799,20€
- του ΦΠΑ ποσού 383,71€ τεσσάρων (4) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜκαθαρής αξίας ύψους 1.598,80€
- του ΦΠΑ ποσού 480,57€ πέντε (5) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, εκδόσεως του του, ΑΦΜ καθαρής αξίας ύψους 2.002,40€

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 15.12.2023 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. /4/9875-2023, /02/9875-2023 και /02/9875-2023 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Με την υπ' αριθ. /15.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω λήψης του υπ' αριθ. /10-02-2018 ανακριβούς φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της εταιρίας με επωνυμία «..... ΟΕ», ΑΦΜκαθαρής αξίας ανακρίβειας 1.155,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού ανακρίβειας 277,20€.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 15.12.2023 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 του 1ου ΕΛ.ΚΕ.

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ./4/9875-2023,/02/9875-2023 και/02/9875-2023 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν το υπ' αριθ. πρωτ.ΕΞ2022ΕΜΠ/24-11-2022 (αριθ. εισερχ.ΕΜΠ/06-12-2022) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../21-12-2022 (αριθ. εισερχ.ΕΜΠ/02-02-2023) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ./04-03-2023 δελτίο πληροφοριών του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το υπ' αριθ. πρωτ.ΕΜΠ/28-03-2023 (αριθ. εισερχ.ΕΜΠ/05-04-2023) δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και το υπ' αριθ. πρωτ/02-10-2023 (αριθ. εισερχ.ΕΜΠ/10-10-2023) δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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 αναπτόδικο 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 τεκμηρίου αθωότητας.

4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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.), 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 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 ελεγχομένου, 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 διαλαμβανόμενων 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 Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου ΦΠΑ του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, ενδεικτικά 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 τα εξής:

➤ Φέρεται να είχε την έδρα του στην οδό 9 στην Θεσσαλονίκη σε ενιαίο χώρο εμβαδού 24,02 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 φορολογικά στοιχεία του και πέραν αυτής, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις – υποκαταστήματα. Ωστόσο και η έδρα του δεν λειτούργησε ποτέ όπως επιβεβαιώνεται τόσο από τους ιδιοκτήτες των παρακείμενων καταστημάτων όσο και από την ειδική έκθεση αυτοψίας της Η' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης στην οποία επισυνάπτεται η από 16.01.2017 Υπεύθυνη Δήλωση του , όπου δηλώνει ότι: «Η αποστολή του εμπορεύματος θα γίνεται απευθείας από τον προμηθευτή στον πελάτη και μόνο η τιμολόγηση στον τόπο. Στον χώρο θα υπάρχουν κάποια δείγματα».

➤ Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος είναι απαραίτητος για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι ουδεμία δαπάνη δεν διαπιστώθηκε για αγορά πάγιου εξοπλισμού. Δεν είχε στην κατοχή του οχήματα.

➤ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

➤ Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε σε διάφορες επιχειρήσεις. Το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων που εμφανίζει, αφορούν εικονικές συναλλαγές καθώς πρόκειται για αγορές από τέσσερις επιχειρήσεις κυκλώματος, ήτοι την με Α.Φ.Μ , την με Α.Φ.Μ , την με Α.Φ.Μ και την με Α.Φ.Μ , που διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και έδρασαν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο. Περαιτέρω, δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

➤ Διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με τις κάτωθι (εικονικές) επιχειρήσεις:

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Έδρα	Αντικείμενο Δραστηριότητας	Ημερομηνία έναρξης
.....ΤΟΥ		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	31-10-2016
.....ΤΟΥ		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
.....ΤΟΥ		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
.....ΤΟΥ		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	7-12-2016
.....ΤΟΥ		ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	 ΠΕΡΑΙΑ Ν. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	13-1-2017
.....ΤΟΥ		Η΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	 ΘΕΣ/ΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	16-1-2017
.....ΤΟΥ		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	 ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	17-1-2017

➤ Ο , Ούγγρος υπήκοος, προέβη σε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα στις 16-11-2017 και στις 18-01-2017 πραγματοποίησε την πρώτη του αγορά από επιχείρηση του ανωτέρω κυκλώματος.

➤ Από την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού που τηρεί στην Εθνική Τράπεζα στο έτος 2017 προέκυψε η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του στη λειτουργία της ατομικής επιχείρησής του. Επιπροσθέτως, διαπιστώθηκε από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού ότι κατατίθεντο χρηματικά ποσά από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών.

➤ Η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον με Α.Φ.Μ. :

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			11/2/2017	397,00	95,28	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			17/3/2017	399,00	95,76	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3			23/3/2017	384,00	92,16	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4			27/3/2017	399,00	95,76	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	1.579,00	378,96	

Επειδή, 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 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 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..

➤ Όλες οι συναλλαγές με την Τράπεζα Πειραιώς (σχετικό το υπ' αριθ. πρωτ./...../10-12-2019 έγγραφο) και την Τράπεζα Eurobank (σχετικό το υπ' αριθ. πρωτ./19-11-2019 έγγραφο) ήταν ανύπαρκτες

➤ 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 €.

➤ Η προσφεύγουσα έλαβε το/03-07-2017 εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 400,00€, πλέον ΦΠΑ 96,00€ από την του, με ΑΦΜ, το οποίο καταχώρησε στα βιβλία της και η αξία του συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, 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:

➤ Λειτουργήσε σε ένα ισόγειο κατάστημα με εμβαδό κυρίων χώρων 21,98 τ.μ. και βοηθητικών χώρων 15,68 τ.μ., στην οδό στον Θεσσαλονίκης μόνο για την περίοδο 04.04.2017-31.05.2017.

➤ Δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία ελληνική επιχείρηση (σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών). Περαιτέρω, δεν δηλώθηκε, σύμφωνα με το σύστημα VIES, ως πελάτης ούτε από κοινοτική επιχείρηση. Δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με συνολική αξία 186.201,98€, ωστόσο βάσει των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής της Ουγγαρίας (σχετικό το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ ΕΜΠ/25.06.2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε.), μετά από αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής (αρ. πρωτ. /12.03.2020) της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προς τη Διεύθυνση Ελέγχων, δεν πραγματοποίησε αγορές.

➤ Η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον «.....» με ΑΦΜ

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			10/8/2017	370,00	88,80	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			17/8/2017	397,50	95,40	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3			23/8/2017	380,00	91,20	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4			24/8/2017	398,50	95,64	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
5			2/11/2017	370,20	88,85	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
6			4/11/2017	380,00	91,20	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
7			4/11/2017	385,00	92,40	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
8			2/12/2017	390,00	93,60	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
9			2/12/2017	388,00	93,12	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	3.459,20	830,21	

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

• Από την αυτοψία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στις 27.02.2020 διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία διατηρούσε μεν μια υποτυπώδη επαγγελματική εγκατάσταση στη δηλωθείσα διεύθυνση επί της οδού αρ., στην Αθήνα (Τ.Κ. 10436), δίχως δε αυτή (η εγκατάσταση) να είναι ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα μεγάλο όγκο εργασιών που φέρεται να διενεργεί, ελλείπει της απαιτούμενης υλικοτεχνικής υποδομής.

• Δεν απασχολούσε προσωπικό το έτος 2017.

• Σύμφωνα με τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών που υπέβαλε η ως άνω εταιρεία φέρεται να προμηθεύεται εμπορεύματα αποκλειστικά και μόνο από τρεις (3) κατασκευάστριες ατομικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα από τους του με ΑΦΜ., του με ΑΦΜ. και του με ΑΦΜ. Από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι οι τρεις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν «εξαφανισμένα πρόσωπα – έμποροι», και ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν ήταν εικονικά, διότι δεν ήταν σε θέση να ασκούν τη δηλωθείσα επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι της κατασκευής ενδυμάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να διενεργήσουν αντίστοιχα τις πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζουν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων, ενώ δεν πραγματοποίησαν 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 τα παραστατικά διακίνησης αφορούσαν μέρος των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών.

• Η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ», ΑΦΜ

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1	 ΕΕ	....	15/9/2017	360,00	86,40	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2	 ΕΕ	....	15/9/2017	390,00	93,60	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3	 ΕΕ	....	15/9/2017	300,00	72,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4	 ΕΕ	....	2/11/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
5	 ΕΕ	....	2/11/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
6	 ΕΕ	....	23/11/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	2.250,00	540,00	

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1	 ΕΕ	....	6/2/2018	455,00	109,20	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2	 ΕΕ	....	8/2/2018	440,00	105,60	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3	 ΕΕ	....	9/2/2018	380,00	91,20	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4	 ΕΕ	....	9/2/2018	410,00	98,40	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
5	 ΕΕ	....	17/2/2018	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
6	 ΕΕ	....	17/2/2018	470,00	112,80	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	2.555,00	613,20	

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

- Δήλωσε ως κατοικία επί της οδού στην, Ν. Ευβοίας στην οποία ουδέποτε βρέθηκε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όσο και κατά τη διάρκεια του μερικού ελέγχου που είχε προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ Χαλκίδας. Είναι μια εξαφανισμένη, ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα, ασχέτως εάν είχε κάνει έναρξη εργασιών, χωρίς να έχει δραστηριότητα και πραγματική φορολογική προσωπικότητα, που δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Επομένως, εν τοις πράγμασι ποτέ δεν έδρευε στη δηλωθείσα διεύθυνση επί της οδού αρ....., στη του Ν. Ευβοίας

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

- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από την έναρξή της.
- Δεν υπέβαλλε 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, Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν έχουν εξοφληθεί κατά τον προσήκοντα τρόπο.

- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος είναι απαραίτητος για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του. Δεν είχε στην κατοχή του οχήματα.

- Η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον του με Α.Φ.Μ.:

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			7/9/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			8/9/2017	398,40	95,62	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3			9/9/2017	400,80	96,19	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4			23/9/2017	402,00	96,48	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
5			17/11/2017	399,60	95,90	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
6			18/11/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
7			20/11/2017	399,00	95,76	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
8			22/11/2017	399,60	95,90	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	3.199,40	767,85	

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			5/2/2018	399,20	95,81	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			21/2/2018	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	799,20	191,81	-

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

- Δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού , στην , Ν. Ευβοίας στην οποία ουδέποτε βρέθηκε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όσο και κατά τη διάρκεια του μερικού ελέγχου που είχε προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ Χαλκίδας. Σύμφωνα δε με υπεύθυνη δήλωση της εκμισθώτριας ουδέποτε εισέπραξε κάποιο ενοίκιο από την εκμίσθωση του συγκεκριμένου ακινήτου.

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

- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από την έναρξή του.
- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017 έως και 2020.
- Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει στη συνήθη συναλλακτική πρακτική. Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν έχουν εξοφληθεί κατά τον προσήκοντα τρόπο.

- Η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον του με Α.Φ.Μ.:

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			23/12/2017	400,60	96,14	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			27/12/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	800,60	192,14	

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			20/2/2018	400,80	96,19	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			31/5/2018	399,60	95,90	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3			7/6/2018	398,40	95,62	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4			13/6/2018	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	1.598,80	383,71	

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:

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

- Εξέδωσε για το έτος 2017 συνολικά 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 συγκεντρωτική κατάσταση πελατών- προμηθευτών, για το έτος 2018 συνολικά δύο χιλιάδες τριακόσια εξήντα ένα (2.361) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 936.538,35€ πλέον ΦΠΑ 223.493,53€ όπως προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων της.

- Η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον του Α.Φ.Μ.....:

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			21/9/2017	399,50	95,88	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			22/9/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3			23/9/2017	399,20	95,81	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4			3/12/2017	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	1.598,70	383,69	

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
1			13/2/2018	400,80	96,19	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2			15/2/2018	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
3			18/6/2018	400,00	96,00	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
4			19/6/2018	400,80	96,19	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΕ
5			22/6/2018	400,80	96,19	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
			ΣΥΝΟΛΟ	2.002,40	480,57	

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 της ως λήπτριας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkaşi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς

και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016. Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7.2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...»

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει η έκδοση αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου για τον προσφεύγοντα, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε διοικητική κύρωση και όχι σε ποινική, όπου θα ετίθετο ζήτημα τεκμηρίου της αθωότητας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 το άρθρο 58^Α του Ν. 4987/2022 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, σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίστηκε εκτός του κυρίου φόρου (Φ.Π.Α.) και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας βάσει του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022 χωρίς η φορολογική αρχή να διαθέτει διακριτική ευχέρεια κατά τον προσδιορισμό του προστίμου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας 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./18.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./15.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	3.188,85€
---------------	-----------

Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022	1.594,42€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.783,27€

Υπ' αριθ./15.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	1.669,29€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022	834,65€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.503,94€

Υπ' αριθ./15.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο αρ. 58Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022	250,00€
--	---------

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. 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 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.