



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31/03/2025

Αριθμός απόφασης: 857

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κάτοικος κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.03.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04.2018-30.06.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.09.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 57 του ν.5104/2024, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με τον με αριθ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.03.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 44.973,35€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024) ποσού 22.486,68€, ήτοι συνολικό ποσό 67.460,03€.

Με τον με αριθ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04.2018-30.06.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 54.774,38€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024) ποσού 27.387,19€, ήτοι συνολικό ποσό 82.161,57€.

Με τον με αριθ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.09.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 130.916,28€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024) ποσού 65.458,14€, ήτοι συνολικό ποσό 196.374,42€.

Με τον με αριθ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 236.018,17€, πλέον πρόστιμο

άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024) ποσού 118.009,09€, ήτοι συνολικό ποσό 354.027,26€.

Με τον με αριθ. Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 57 ν.5104/2024, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1 και 67 του ν.5104/2024, επειδή διαπιστώθηκε ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση με πρώτη υποτροπή:

Τόσο στο βιβλίο απογραφών όσο και στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης είχε ελλιπή περιγραφή του είδους κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9παρ.1στ, 5παρ.1 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό και με την υπ' αριθμ. πρωτ. 2755 ΕΞ/27.11.2018 διευκρίνηση του ΣΛΟΤ και τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.1 του ν.5104/2024.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018, κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. (αρ. εισερχομένου πρωτ. ΕΜΠ, Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) εγγράφου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης καθώς και των πληροφοριακών εκθέσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με αριθμ. πρωτ. (αριθμ. εισερχ. Πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) οι οποίες αφορούν τόσο τη φορολογική περίοδο 01.01.2017 - 31.12.2017 όσο και τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 - 30.09.2018.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά τη φορολογία Φ.Π.Α.:

- Η διαφορά που προέκυψε στη φορολογία εισοδήματος και συγκεκριμένα στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα από την χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου (αρχή αναλογιών) προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές του 6' τριμήνου του 2018.
- Σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ο προσφεύγων, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 - 30.09.2018 (η εντολή ελέγχου αφορούσε τις εξής περιόδους 01.01.2017 - 31.12.2017 και 01.01.2018 - 30.09.2018), έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του 57 εικονικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 534.397,90€ πλέον Φ.Π.Α. 128.255,50€ από προμηθευτές του προερχόμενοι από χώρα της Ε.Ε. και συγκεκριμένα από την Ουγγαρία. Οι εν λόγω προμηθευτές του προσφεύγοντα είναι οι εξής: Η καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων ύψους 534.397,90€ και η αξία Φ.Π.Α. αυτών ύψους 128.255,50€ αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές και το υπόλοιπο φόρου εισροών στις αντίστοιχες δηλώσεις του Φ.Π.Α. στις οποίες είχαν συμπεριληφθεί.

- Για τιμολόγια πώλησης για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά που να αποδεικνύουν την μεταφορά των εμπορευμάτων σε άλλο κράτος-μέλος δεν αναγνωρίστηκε στον προσφεύγοντα η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των αγαθών αυτών.
- Για τιμολόγια πώλησης για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά που να αποδεικνύουν την μεταφορά των εμπορευμάτων σε τρίτη χώρα δεν αναγνωρίστηκε στον προσφεύγοντα η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των αγαθών αυτών.

Επιπλέον επισημαίνεται ότι για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου οι διαφορές του ΦΠΑ που καταλογίστηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017, επηρέασαν και τα αποτελέσματα του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2018 καθώς το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 4.205,80€ κατά την υποβληθείσα περιοδική δήλωση Δ' τριμήνου 2017, μηδενίστηκε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η διοίκηση.
- 3) Παράβαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 4) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου (άρθρο 6 ΚΚΔ/σίας).

Ως προς τον 1^ο 2^ο και 5^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

«Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Ειδικότερα, στις σελίδες 7 έως 20 της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται συμπεράσματα και διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας αναφορικά με: τις συναλλαγές-ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που διενεργήθηκαν με τις ουγγρικές προμηθεύτριες επιχειρήσεις και κρίθηκαν ως εικονικές, τον καταλογισμό λογιστικής διαφοράς για φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας άνω των 500,00€ σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν.4172/2023, τον καταλογισμό λογιστικής διαφοράς σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2014, την προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και τις εξαγωγές. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι δεν αποδεικνύεται σε καμία περίπτωση η τέλεση παραβάσεων από μέρος του, ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι το βάρος της απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων σχετικά με την λήψη εικονικών τιμολογίων φέρει η διοίκηση.

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι τόσο στο τηρούμενο και προσκομισθέν στον έλεγχο βιβλίο απογραφής όσο και στα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα, τιμολόγια πώλησης, δεν ήταν εφικτός ο διαχωρισμός των εμπορευμάτων λόγω ελλιπούς περιγραφής, με συνέπεια να μην μπορούν να διαξαχθούν όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019.

Επειδή στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι η εν λόγω Υπηρεσία έλαβε δελτίο πληροφοριών με συνημμένες πληροφοριακές εκθέσεις που αφορούσε τον προσφεύγοντα.

Επειδή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2018 ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από προμηθευτές από την Ουγγαρία και συγκεκριμένα από τους: Ειδικότερα, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης πραγματοποιήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα ο οποίος επικεντρώθηκε στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Ο προσφεύγων είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις ως άνω ουγγρικές επιχειρήσεις για τη χρήση 2018. Για την περαιτέρω διερεύνηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του προσφεύγοντα, με τα υπ' αριθμ. έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προς την Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα ΣΤ ' - Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του Φ.Π.Α., έγιναν αιτήματα για αμοιβαία διοικητική συνδρομή από τις φορολογικές αρχές της Ουγγαρίας. Η ως άνω Γενική Διεύθυνση

προώθησε το αίτημα στις Ουγγρικές φορολογικές αρχές και έλαβε απαντήσεις. Από την επισκόπηση των απαντήσεων του Υπουργείου Οικονομικών της Ουγγαρίας, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω Ουγγρικές επιχειρήσεις καθώς και αυτές για τις οποίες είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στη χρήση 2017 είχαν πολλά κοινά σημεία αναφοράς, σε πολλές περιπτώσεις κοινά στοιχεία μητρώου και γενικότερα κοινές πρακτικές λειτουργίας. Ειδικότερα:

- Όλες οι επιχειρήσεις, με εξαίρεση την εταιρεία είχαν μικρή διάρκεια ύπαρξης από μισό έως δύο περίπου έτη.
- Οι επιχειρήσεις έχουν ίδια ημερομηνία έναρξης στις 02.03.2018 και η επιχείρηση έχει ημερομηνία έναρξης μια ημέρα πριν, στις 01.03.2018.
- Οι επιχειρήσεις έχουν τον ίδιο διαχειριστή τον κ..... υπηκοότητας με διεύθυνση στην
- Οι επιχειρήσεις έχουν την ίδια διεύθυνση ηλεκτρονικής αλληλογραφίας.
- Οι επιχειρήσεις έχουν την ίδια δηλωθείσα διεύθυνση έδρας.
- Οι επιχειρήσεις έχουν την ίδια δηλωθείσα διεύθυνση έδρας.
- Σε όλες τις Ουγγρικές επιχειρήσεις οι διαχειριστές ήταν μη Ούγγροι πολίτες οι οποίοι σε κάποιες περιπτώσεις, δεν είχαν διεύθυνση κατοικίας στην χώρα.
- Όλες οι εν λόγω οντότητες, δεν βρέθηκαν στην έδρα τους, δεν είχαν εγκαταστάσεις ή αποθήκες και δεν είχαν προσωπικό.
- Στις περισσότερες περιπτώσεις δεν έχουν αναφορές για μεταφορές μέσω του Ουγγρικού ηλεκτρονικού συστήματος ελέγχου οδικών εμπορικών μεταφορών
- Στις περισσότερες των περιπτώσεων, δεν υπέβαλαν ή υπέβαλαν μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δεν υπέβαλαν ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών και δεν υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- Όλες οι Ουγγρικές οντότητες, δεν συνεργάστηκαν με τους ελεγκτές της εφορίας, δεν ανταποκρίθηκαν σε προσκλήσεις, δεν προσκόμισαν κανένα δικαιολογητικό σε σχέση με τις υπό εξέταση συναλλαγές.
- Σχεδόν σε όλες τις επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκε απενεργοποίηση ΑΦΜ γιατί είτε δεν υπέβαλαν δηλώσεις είτε δεν εντοπίστηκαν ποτέ στην έδρα τους.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επιβεβαιώθηκαν οι επιφυλάξεις του ελέγχου σχετικά με την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου οι ως άνω πρακτικές λειτουργίες δεν συνάδουν με τις συνήθεις εμπορικές πρακτικές επιχειρήσεων που έχουν σκοπό την κερδοφορία και την ανάπτυξη. Αντιθέτως, είναι πρακτικές ουσιαστικά συναλλακτικά ανύπαρκτων επιχειρήσεων που δημιουργούνται με αποκλειστικό σκοπό την εξυπηρέτηση άλλων επιχειρήσεων στην προσπάθεια τους να αποφύγουν την βεβαίωση και την καταβολή των νόμιμων φόρων τους.

Επειδή πέραν των ανωτέρω κοινών σημείων αναφοράς, κοινών στοιχείων μητρώου και γενικότερα κοινών πρακτικών λειτουργίας των Ουγγρικών επιχειρήσεων στις σελίδες 10 έως 28 της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν εικονικά τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από τις ανωτέρω Ουγγρικές επιχειρήσεις. Ειδικότερα οι Ουγγρικές επιχειρήσεις κρίθηκαν ως

συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από αυτές κρίθηκαν ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Επιπλέον όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου τα τραπεζικά εμβάσματα προς τις Ουγγρικές επιχειρήσεις έγιναν για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείες των επίμαχων τιμολογίων, ήταν κατά τη κρινόμενη φορολογική περίοδο συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν του καταλογίστηκαν ποσά λόγω μη εξόφλησης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των 500,00€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν.4172/2013. Επιπλέον δεν του καταλογίστηκαν ποσά λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Τέτοια ποσά καταλογίστηκαν μόνο στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή λόγω λήψης από τον προσφεύγοντα των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων κρίθηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ότι πληρείται η περίπτωση α' του πρώτου εδαφίου του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών λαμβάνοντας υπόψη τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και του άρθρου 28 του ν.4172/2013, της Α.1008/20-1-2020 και της Ε. 2016/31-01-2020. Ειδικότερα, με την μέθοδο της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν στο ποσό των 1.491.305,38€, ήτοι τα δηλωθέντα αυξήθηκαν κατά το ποσό των 833.650,23€. Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου με την με αριθ. πρωτ. Απόφαση του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εγκρίθηκε η από εισήγηση επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου βάση της ΠΟΛ. 1094/07-04-2014 και Α. 1008/20-1-2020. Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε περιγράφεται αναλυτικά στις σελίδες 37 - 41 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επιπλέον επισημαίνεται ότι από την επισκόπηση της υπ. αριθ. υποβληθείσας δήλωσης Φόρου Εισοδήματος, από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (άρθ. 28 παρ.2 ν.4172/2013), ως προκύπτει από τους κάτωθι πίνακες:

Δηλωθέν εισόδημα

Κωδ.	Περιγραφή	Ποσό
401	Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	42.015,97

667	Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	1,31
Σύνολο		42.017,28

Προσωπικές δαπάνες διαβίωσης

Κωδ.	Περιγραφή	Ποσό
049	Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	14.818,34
719	Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κ.τ.λ οχημάτων	33.716,00
727	Δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής	2.180,00
769	Δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία	15.000,00
811	Δαπάνη ενοικίου για κύρια κατοικία	1.200,00
Σύνολο		66.914,34

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία προκειμένου να αποδομηθεί το πόρισμα του ελέγχου όσον αφορά τον προσδιορισθέν από τον έλεγχο Συντελεστή Μικτού Κέρδους, παρά μόνο επικαλείται αόριστα ότι θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη και άλλοι παράγοντες (π.χ. εκπτώσεις, προσφορές).

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2016/2020 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)»:

« ... Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. **Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.**

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν

συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.»

Επειδή η ανωτέρω διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα ύψους 833.650,23€ που προέκυψε από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου προστέθηκε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντα.

Επειδή όσον αφορά τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκόμισε στον έλεγχο ενδεικτικά παραστατικά που αποδεικνύουν τη μεταφορά των εμπορευμάτων σε άλλο κράτος μέλος και συγκεκριμένα προς τη Βουλγαρία και την Κύπρο. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι έχει προσκομίσει τα παραστατικά που αποδεικνύουν τη μεταφορά εμπορευμάτων σε Τρίτη χώρα (χώρα εκτός Ε.Ε.).

Επειδή στην από Έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν συνυποβλήθηκαν νέα στοιχεία.

Επειδή στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. όσον αφορά τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αναφέρεται ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά που να αποδεικνύουν την μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος. Επιπλέον, όσον αφορά τις δηλωθείσες εξαγωγές στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά και στοιχεία που να αποδεικνύουν την μεταφορά των εμπορευμάτων σε Τρίτη χώρα (χώρα εκτός Ε.Ε.).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και επιπλέον τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο Ισχυρισμό

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 (ΣΤΕ8721/1992, 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 οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αιτιολογούνται επαρκώς και επιπλέον η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης. **Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των υπ' αριθ.:

- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.03.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04.2018-30.06.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.09.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 57 του ν.5104/2024, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.03.2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	44.973,35
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024)	22.486,68
Σύνολο για καταβολή	67.460,03

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.04.2018-30.06.2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	54.774,38
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024)	27.387,19
Σύνολο για καταβολή	82.161,57

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.09.2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	130.916,28
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024)	65.458,14
Σύνολο για καταβολή	196.374,42

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	236.018,17
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 54 του ν.5104/2024)	118.009,09
Σύνολο για καταβολή	354.027,26

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018
Σύνολο για καταβολή: 5.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.