



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **02.10.2019**

Αριθμός Απόφασης: **2014**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 **16/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**συμπληρωματικό υπόμνημα του «.....» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο γυναικείων ενδυμάτων και φορεμάτων και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αριθ. ... -Τ.Κ., κατά των: **α)** της με αριθμό/06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **β)** της με αριθμό/06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **γ)** της με αριθμό/06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, **δ)** της με

αριθμό/06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, ε) της με αριθμό/06-04-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, στ) της με αριθμό/06-04-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, ζ) της με αριθμό/06-04-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και η) της με αριθμό/06-04-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και των συνημμένων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **16/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠσυμπληρωματικού υπομνήματος** του προσφεύγοντος, 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΄ αριθμ./06-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 18.419,91 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.115,97 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 5.525,97 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 26.061,85 €.

-Με την υπ΄ αριθμ./06-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.709,23 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 711,68 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.354,62 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 10.775,53 €.

-Με την υπ΄ αριθμ./06-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 14.176,36 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 4.252,91 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 18.429,27 €.

-Με την υπ΄ αριθμ./06-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.935,10 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.780,53 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.715,63 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-04-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 7.154,07 €, λόγω του ότι δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε πέντε (5) περιπτώσεις, για συναλλαγές συνολικής αξίας 28.616,27 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-04-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.336,43 €, λόγω του ότι δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, για συναλλαγές αξίας 5.345,71 €.

-Με την υπ' αριθμ./06-04-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.100,00 €, λόγω του ότι: α) δεν υπέβαλε δηλώσεις γνωστοποιήσεων πληροφοριακού χαρακτήρα σε οκτώ (8) περιπτώσεις και β) υπέβαλε ελλιπείς-ανακριβείς δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα σε τρεις (3) περιπτώσεις.

-Με την υπ' αριθμ./06-04-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 3.000,00 €, λόγω του ότι δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά σε δώδεκα (12) περιπτώσεις.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2014-2015 από την Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των Ν. 4308/2014, 4172/2013, 2859/2000 και του Ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../31-01-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με αφορμή το με αρ. πρωτ./10.11.2017 πληροφοριακό δελτίο του Δ΄ Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης, (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης η από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ίδιας ως άνω υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων δε ζήτησε δεν έλαβε και κατ' επέκταση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τα εμπορεύματα (γυναικεία ενδύματα) που παρέλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2014 και 2015. Ειδικότερα βάσει της από 10.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, προέκυψαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Μεγάλος αριθμός επιτηδευματιών που δραστηριοποιείται στον κλάδο ένδυσης-υπόδησης προμηθεύεται τα εμπορεύματά του και τις πρώτες ύλες (υφάσματα) από την Τουρκία. Ο

επιχειρηματίας αρχικά μεταβαίνει ο ίδιος στην Τουρκία για να πραγματοποιήσει τις επαφές με τους προμηθευτές. Προβαίνει σε συμφωνίες με αυτούς και τους πληρώνει μετρητοίς με χρήματα που έχει μεταφέρει παρανόμως στην Τουρκία. Η συμφωνία προβλέπει ότι τα εμπορεύματα δεν θα εξαχθούν απευθείας από τον Τούρκο πωλητή, αλλά θα παραδοθούν στην Κωνσταντινούπολη στην εταιρία,,,,, Η εν λόγω εταιρία, όπως καταδεικνύει και η επωνυμία της, είναι μεταφορική και αναλαμβάνει τη μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ελλάδα. Σχετικές οι συνδιαλέξεις του-συνεργάτη του στην Αθήνα-(αρ. 194, 1382, 2605, 3088, 3109, 3794, 3835, 4126, 4317, 4483, 4839) στις οποίες περιγράφεται αναλυτικά ο εν λόγω μηχανισμός δόλου-απάτης. Ενδεικτικές-αποκαλυπτικές οι συνδιαλέξεις του (αρ. 44, 52, 67, 176, 231, 528, 553, 585, 748, 806, 1445).

Αφού παραδοθούν τα προς εισαγωγή εμπορεύματα στην «.....», υπάλληλοι της τα συσκευάζουν σε σάκους, προκειμένου να παραπλανήσουν τις Ελληνικές τελωνειακές αρχές για την ποιότητα και την αξία των εμπορευμάτων. Κάθε σάκος φέρει γραμμένο τον κωδικό του τελικού παραλήπτη στην Ελλάδα, καθώς και έναν αύξοντα αριθμό, ο οποίος αφορά στη συγκεκριμένη αποστολή. Με αυτόν τον τρόπο συγκεντρώνονται περίπου 400 με 500 τσουβάλια, συνολικού βάρους 16-20 τόνων, φορτώνονται σε φορτηγό αυτοκίνητο και αποστέλλονται στην Ελλάδα.

Για τον τελωνισμό όλων των εμπορευμάτων, τα οποία όπως αναφέρθηκε έχουν δεκάδες παραλήπτες στην Ελλάδα, εκδίδεται τιμολόγιο ανακριβές ως προς τις αξίες (υποτιμολόγηση), από άλλη Τούρκικη εταιρία, η οποία καμία σχέση δεν έχει με τα εν λόγω εμπορεύματα, που περιλαμβάνει το σύνολο των εμπορευμάτων και αναφέρει ως αγοραστή την επιχείρηση «.....». Στο εν λόγω τιμολόγιο καταγράφονται γενικά τα εμπορεύματα (δηλαδή 3.000 παντελόνια, 5.000 μπλούζες κτλ) χωρίς να γίνεται αναφορά σε σύνθεση, κωδικό είδους, ποιότητα, μέγεθος. Οι αναγραφόμενες στο τιμολόγιο αξίες δεν έχουν καμία σχέση με αυτές που έχουν πληρωθεί από τους Έλληνες επιχειρηματίες στους πραγματικούς Τούρκους προμηθευτές, είναι δε υποπολλαπλάσιες των πράγματι καταβληθεισών (ενδεικτικές οι συνδιαλέξεις του αρ. 3310, 3462, 3835, 4471). Η Ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», είναι ο συνεργάτης της «.....» στην Ελλάδα και αναλαμβάνει τον τελωνισμό με υποτιμολόγηση της δασμολογητέας αξίας (αρθ. 155 παρ. 2θ του Ν. 2960/01) και την παράδοση των προϊόντων στους πραγματικούς αγοραστές στο εσωτερικό της χώρας (λήπτες λαθρεμπορευμάτων-αρθ. 155 παρ. 2ζ του Ν. 2960/01).

Η Ελληνική επιχείρηση «.....» η οποία φέρεται να έχει πραγματοποιήσει το διάστημα από 18-03-2014 έως 30-09-2016 εισαγωγές, κυρίως κλωστοϋφαντουργικών ειδών, συνολικού βάρους 4.000 τόνων, δεν διαθέτει αποθηκευτικό χώρο. Μετά τον τελωνισμό των εμπορευμάτων, με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής και την καταβολή ελάχιστων επιβαρύνσεων (ΦΠΑ), το φορτηγό αυτοκίνητο οδηγείται στη μεταφορική εταιρία (.... Μεταφορική) στο Θεσ/νίκης. Εκεί εκφορτώνονται οι σάκοι-δέματα και άμεσα αρχίζει η παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές (σε όλη την Ελληνική επικράτεια) με επιλεκτική έκδοση τιμολογίων

πώλησης. Η παράδοση στη Θεσ/νίκη γίνεται με "φορτοταξι", ενώ στην Αθήνα τα εμπορεύματα μεταφέρονται με άλλο φορτηγό της «..... Μεταφορική».

Η αμοιβή για την μεταφορά από Τουρκία, τον τελωνισμό και την παράδοση σε κάθε επιχείρηση, ανέρχεται σε περίπου 1 ευρώ ανά κιλό παραδιδόμενου εμπορεύματος (ενδυμάτων) και 0,5 ευρώ ανά κιλό παραδιδόμενου υφάσματος. Η εν λόγω αμοιβή, πληρώνεται από τους τελικούς παραλήπτες κυρίως μετρητοίς και πάντα χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου (παροχής υπηρεσιών). Επιπλέον ο παραλήπτης των εμπορευμάτων καταβάλει μετρητοίς τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από την επιχείρηση «.....», προς κάλυψη της μεταφοράς των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας (ενδεικτικές οι συνομιλίες αρ. 448, 581, 624, 689, 879, 1546, 1550).

Οι αξίες που αναγράφονται στα τιμολόγια πώλησης στο εσωτερικό της χώρας είναι ελάχιστα μεγαλύτερες (περίπου 10%) από αυτές που δηλώνονται κατά την εισαγωγή. Οι αναγραφόμενες δε ποσότητες στην πλειοψηφία των τιμολογίων είναι ανακριβείς δεδομένου ότι οι περισσότεροι παραλήπτες δεν επιθυμούν να αποτυπώνεται στα τιμολόγια η πραγματική ποσότητα των προϊόντων που παραλαμβάνουν. Επειδή όμως οι συμμετέχοντες γνωρίζουν ότι, σε ενδεχόμενο έλεγχο αποθεμάτων με τη μέθοδο της «κλειστής αποθήκης» από τις Τελωνειακές ή Φορολογικές Αρχές και με δεδομένο ότι δεν διαθέτουν αποθηκευτικό χώρο, πρέπει να παρουσιάσουν ως πωληθείσες όλες σχεδόν τις εισαχθείσες ποσότητες εμπορευμάτων, φροντίζουν έτσι ώστε οι ποσότητες που τιμολογούνται να είναι περίπου ίδιες με αυτές που εισάγονται. Αυτό επιτυγχάνεται με την έκδοση τιμολογίων σε επιχειρήσεις που θέλουν να παρουσιάσουν αυξημένες αγορές. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση πελάτη που τηλεφωνεί στην υπάλληλο της «.....»(συνομιλία αρ. 214) για να της θυμίσει ότι μέχρι τέλη Σεπτεμβρίου 2016 χρειάζεται τιμολόγιο με καθαρή αξία περίπου 15.000 ευρώ. Επίσης στις 14-06-2016, μία ημέρα μετά τον φυσικό έλεγχο των εμπορευμάτων που πραγματοποιήθηκε από κλιμάκιο ελεγκτών της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε το αρ./14-06-2016 Τιμολόγιο Πώλησης προς την επιχείρηση (σύζυγο του) με περίπου 4.600 τεμάχια διαφόρων ρούχων. Παρομοίως στις 27-06-2016 εκδόθηκε το αρ. Τιμολόγιο Πώλησης προς την ίδια επιχείρηση με περίπου 9.000 τεμάχια.

Ο προαναφερόμενος μηχανισμός απάτης που εφαρμόζεται εκτεταμένα από πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνται κυρίως στον κλάδο ένδυσης-υπόδησης (εντοπίστηκαν περίπου 600 επιχειρήσεις, οι οποίες παρέλαβαν εμπορεύματα από την προαναφερόμενη επιχείρηση), έχει σαν αποτέλεσμα την απόκτηση εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι αυτούς επιβαρύνσεις (ΦΠΑ) στις περιπτώσεις που εκδίδεται τιμολόγιο από την επιχείρηση «.....», που όπως προαναφέρθηκε, λειτουργούσε και διαχειριζόταν ομε τους λοιπούς συνεργούς του, ή χωρίς επιβαρύνσεις στις περιπτώσεις που δεν εκδίδεται τιμολόγιο. Έτσι οι αγοραστές έχουν την δυνατότητα να προβαίνουν στη συνέχεια σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών παραστατικών ή με την έκδοση παραστατικών με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες».

Ο έλεγχος της Δ.ΟΥ. Ε' Θεσσαλονίκης, υιοθέτησε τα πορίσματα και τις παραδοχές της από

10.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο των αναγραφόμενων εμπορευμάτων και των ποσοτήτων επί των σωμάτων των φορολογικών στοιχείων, εκδοθέντων από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των αντιστοίχων διασαφήσεων εισαγωγής, οι οποίες αφορούν τα παραληφθέντα εμπορεύματα, εκ μέρους του, τις οποίες απέστειλε, με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/10.11.2017 έγγραφό της, η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσ/νίκης προς τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και διαπίστωσε τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων για αγορές εμπορευμάτων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση έτη, ως ελλιπώς ενημερωμένα, επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη και τις φορολογητέες εκροές της ατομικής του επιχείρησης και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Ουδέποτε έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν αποδείχθηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ότι τα κατασχεθέντα εμπορεύματα, που βρέθηκαν στην κατοχή της επιχείρησης «.....» προοριζόταν για τον προσφεύγοντα ή ότι εισήχθησαν από αυτόν στην Ελλάδα ή ακόμη ότι παραδόθηκαν σε αυτόν με σκοπό τη μεταπώλησή τους. Ουδέποτε έχει κάνει ο ίδιος, ή μέσω τρίτου, αγορές εμπορευμάτων για την επιχείρηση του με εισαγωγή από το εξωτερικό, ούτε βεβαίως από την Τουρκία. Ποτέ δεν είχε οποιαδήποτε σχέση με οποιονδήποτε Τούρκο προμηθευτή προκειμένου να αγοράσει εμπορεύματα για την επιχείρησή του. Ποτέ δεν είχε κωδικό εισαγωγής προϊόντων από το εξωτερικό, αλλά και εν γένει από οποιαδήποτε χώρα. Ενημερώθηκε για πρώτη φορά από την διαδικασία αυτή στην οποία άδικα φέρεται ως εμπλεκόμενος, ούτε γνωρίζει περαιτέρω τη διαδικασία εκτελωνισμού εμπορευμάτων από το εξωτερικό, γιατί ποτέ δεν την εφάρμοσε, λόγω του ότι οι τιμές των τούρκικων προϊόντων στην Ελλάδα ήταν ούτως ή άλλως χαμηλές στο χονδρεμπόριο. Ποτέ εξάλλου δε χορήγησε πληρεξούσιο ή εξουσιοδότηση ή προφορική εντολή σε τρίτο πρόσωπο ώστε να κάνει εισαγωγή εμπορευμάτων για λογαριασμό του και ποτέ δεν υπέγραψε κανένα τελωνειακό έγγραφο και Ποτέ δεν παρήγγειλε εμπορεύματα από τη Τουρκία ο ίδιος, ή μέσω τρίτου, πολλώ δε μάλλον υφάσματα, δαντέλες, καλσόν, γιλέκα, και σακάκια, τα οποία αναφέρονται στον φερόμενο αναλυτικό πίνακα διαφυγόντων φόρων των διασαφήσεων που του αποδίδονται, καθώς δεν εμπορεύεται τέτοια είδη. Επίσης οι αναφερόμενες ανά τεμάχιο τιμές είναι κατά πολύ μικρότερες από αυτές που ο ίδιος αγόραζε με νόμιμα παραστατικά από την επιχείρηση του «.....» και οι οποίες ήταν αυτές που αναγράφονταν σε κάθε δείγμα. Δηλαδή η τιμή αγοράς από αυτόν είναι τετραπλάσια της φερόμενης τιμής εισαγωγής, αλλά και μεγαλύτερη από την ενδεικτική τιμή ΤΑΡΙΚ. Από τον «.....» πραγματοποίησε στα έτη

2014-2015 εννέα (9) νόμιμες αγορές εμπορευμάτων για τις οποίες εκδόθηκαν τα νόμιμα τιμολόγια. Οι τιμές στις οποίες αγόραζε εμπορεύματα στοκ/διαλογής, από την ως άνω επιχείρηση και οι οποίες αναγράφονται στα τιμολόγια, είναι οι πραγματικές τιμές με τις οποίες αγόραζε από την επιχείρησή του στην Ελλάδα και αναγράφονταν στο δείγμα. Συνεπώς, όλες οι ενέργειες που έλαβαν χώρα από μέρους του είναι καθόλα νόμιμες και οι πράξεις του με κανέναν τρόπο δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «λαθρεμπορία» με οποιαδήποτε έννοια του όρου αυτού κατ' άρθρο 155 Τελωνειακού Κώδικα (Ν.2960/2001), ούτε προέβη σε οποιαδήποτε υποτιμολόγηση. Ως εκ τούτου, καμία από τις πράξεις που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, δεν έχει τελεστεί από μέρους του, καθόσον ο έλεγχος ο οποίος πραγματοποιήθηκε στην επιχείρησή του, στηρίχθηκε αποκλειστικά στην Πορισματική Αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ., η οποία όμως πάσχει, είναι ατεκμηρίωτη και για την οποία έχει ήδη υποβάλλει εγγράφως τις αντιρρήσεις του. Η επιχείρηση του έχει ως αντικείμενο μόνο την λιανική πώληση γυναικείων ενδυμάτων. Για τον σκοπό αυτό μισθώνει ένα ισόγειο κατάστημα στην Θεσσαλονίκη μικρού εμβαδού, επί της οδού Τηρεί απλογραφικά βιβλία χωρίς να έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου Αποθήκης. Η πορισματική έκθεση της ΕΛΥΤ αναφέρει ότι το χρονικό διάστημα 15/09/2014-31/12/2014 δηλ. σε μόλις 3,5 μήνες η επιχείρησή του πραγματοποίησε εισαγωγές 15.125 τεμάχια και από τις 01/01/2015-25/05/2015 πραγματοποίησε εισαγωγές 7.117 τεμάχια, συνολικά δηλαδή 22.242 τεμάχια σε χρονικό διάστημα συνολικά οκτώμισι μηνών τα οποία σύμφωνα με τις προσβαλλόμενες πράξεις αγόρασε δήθεν χωρίς τιμολόγια και κατ' επέκταση τα διέθεσε εξ' ολοκλήρου χωρίς αποδείξεις σε πελάτες λιανικής. Η επιχείρησή του φέρεται να διέθεσε από ένα μικρό κατάστημα των 41 τ.μ. 22.242 τεμάχια, σε χρονικό διάστημα συνολικά οκτώμισι μηνών. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με την απλή λογική και δεν μπορεί να στηριχθεί σαν συλλογισμός. Ο αριθμός αυτός των πελατών θα μπορούσε να εξυπηρετηθεί μόνο από πολυκαταστήματα που έχουν τους ανάλογους χώρους και τις ανάλογες υποδομές (μεγάλους πάγκους ταμείων με 2 -3 ταμειακές μηχανές τουλάχιστον και βεβαίως τον ανάλογο αριθμό υπαλλήλων). Περαιτέρω είναι αντίθετη με κάθε έννοια ορθολογικής/επωφελούς λογιστικής πρακτικής και πέρα από κάθε ορθολογική οικονομική σκέψη (και εντελώς ασύμφορο για την ίδια την επιχείρηση), η αγορά εμπορευμάτων χωρίς τιμολόγια, καθώς οι εισαγωγές ενδυμάτων από την Τουρκία δεν επιβαρύνονται με τελωνειακούς δασμούς παρά μόνο με ΦΠΑ 24%, ο οποίος καταβάλλεται μεν στο τελωνείο, εκπίπτει όμως, από τον ΦΠΑ των πωλήσεων και δεν αποτελεί επομένως «κόστος» για την επιχείρηση και επίσης οι αγορές αποτελούν «έξοδο» για την επιχείρηση κατά την χρήση στην οποία αγοράζονται και πωλούνται τα εμπορεύματα μειώνοντας παράλληλα τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Συνεπώς η μη λήψη τιμολογίων από τον ίδιο για την επιχείρησή του είναι αντίθετη στα συμφέροντά του και για τον λόγο αυτό δεν μπορεί να έχει συμβεί. Οι διαπιστώσεις της από 11.07.2017 Έκθεσης Ελέγχου-Πορισματικής Αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, που

βασίζονται σε έλεγχο εκ των υστέρων για εισαγωγές από την Τουρκία με παραλήπτη-εισαγωγέα τον «.....», ουδόλως αφορούν το πρόσωπο του. Σε κάθε περίπτωση, για κάθε αγορά που πραγματοποίησε από την επιχείρηση του «.....», εκδίδονταν τα νόμιμα παραστατικά φορολογικά στοιχεία, (τιμολόγια), τα οποία ανταποκρίνονται στις πωλούμενες ποσότητες και τα προσδιοριστικά της ποιότητας στοιχεία, χωρίς να καταλείπεται στον ίδιο οποιαδήποτε υπόνοια ή προβληματισμός σχετικά με την νομιμότητά τους. Συνεπώς η ως άνω Πορισματική Αναφορά είναι καταφανώς εσφαλμένη, αβάσιμη και ακυρωτέα και ως εκ τούτου ακυρωτέες και οι προσβαλλόμενες πράξεις που βασίζονται αποκλειστικά σε αυτήν. Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών προσκομίζει αντίγραφα καταστάσεων απογραφής των φορολογικών περιόδων 01.01.2014 – 31.12.2014, 01.01.2015 – 31.12.2015 και 01.01.2016 – 31.12.2016.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, περί της αμφισβήτησης των αποδιδόμενων σ' αυτόν παραβάσεων, περί ελλιπούς αιτιολογίας και ως προς το αβάσιμο της Έκθεσης- Πορισματικής Αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛΑ 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 27- Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης** του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από 1-1-2015 και μετά, ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 1, 5, 6, 7 και 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ως ισχύει από το φορολογικό έτος 2015 και μετά, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη

σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 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. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.5, 8, 10 και 11 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. 8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης. 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις

του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. 11. **Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.**».

Επειδή, ο Ν. 4172/2013 ορίζει στο άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, [...]»,

στο άρθρο 2 (Ορισμοί) ορίζει ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, [...]»,

Στο άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα (με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ),... όπως ίσχυε έως 31/12/2014), ή (σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.... όπως ισχύει από 31/12/2014)».

Στο άρθρο 28 Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων ότι: «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.».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.....2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β) ... γ)».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση... 3. Εφόσον διαπιστώνεται [...], αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.....».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.**». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι **οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).**

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, **οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....**Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....**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.**».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....**Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων**.....3. **Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.**».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή το ΔΕΕ με την υπ' αριθ. [C-648/16](#) απόφαση του έκρινε ότι η οδηγία του ΦΠΑ επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε στοιχεία, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω απόφασης του ΔΕΕ, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η οδηγία [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, **δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές**

μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου Χ της οδηγίας 2006/112, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη, λειτουργούσε με δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο γυναικείων ενδυμάτων, και φορεμάτων για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης, τήρησε απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α..Σ. και των Ε.Λ.Π. Περαιτέρω, από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που διενεργήθηκαν από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, βάσει της οικείας Έκθεσης ελέγχου – Πορισματικής αναφοράς προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» για τα έτη 2014 και 2015, για τις οποίες είτε δεν εκδόθηκαν, είτε εκδόθηκαν ανακριβή στοιχεία.

Επειδή, η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο προσδιορισμός των αγορών και πωλήσεων, για την εξεύρεση και, περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των διαφυγόντων φόρων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, είναι σύμφωνη με τους κανόνες της οικονομικής και της λογιστικής επιστήμης. Συνεπώς, καθιστά επιτρεπτή την εφαρμογή της τεχνικής αυτής στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς παραδεκτές τις πράξεις που εκδόθηκαν με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου από την Ε.Λ.Υ.Τ. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η τεχνική αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος. Αντίθετη δε εκδοχή θα οδηγούσε στο αντίθετο προς το πνεύμα και τους σκοπούς των διατάξεων του Κ.Φ.Α..Σ. και των Ε.Λ.Π. (τήρηση των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων) και του Κ.Φ.Δ. (διάθεση στη φορολογική διοίκηση ενός σύγχρονου φοροελεγκτικού πλαισίου που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου - σχετ. αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013), για το ανεπίτρεπτο του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φορολογουμένων, δεδομένης, άλλωστε, της κατ' αρχήν αδυναμίας σχετικού εξαναγκασμού της Διοίκησης (ΣτΕ 3749/2013 Ολομ. κ.ά.).

Ακολουθώντας δε η **τέλεση φορολογικής παράβασης**, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος και των αντίστοιχων φορολογητέων εκροών, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, (άλλως τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στερεή πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** (βλ. απόφαση ΣτΕ 884/2016 επταμ.). Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, όταν διαπιστώνονται πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της εκάστοτε ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν απαιτείται, να προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο ποσό εξόδων που δεν εμφανίστηκε στα βιβλία του, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχειρήσεως και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣτΕ 1259/1987), χωρίς να απαιτείται ειδικότερη σύγκριση των ποσών, που αφορούν οι ως άνω πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279-3280/2000 επταμ.). Συνεπώς, κατά τα ανωτέρω συνάγεται ότι η μέθοδος ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση ερείδεται στις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Επειδή περαιτέρω, στο κεφάλαιο IV της από 10.07.2017 Έκθεσης ελέγχου – Πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την επιχείρηση «.....» με τον προσφεύγοντα, ως ακολούθως:

- Την ΑΤΖΕΝΤΑ που βρέθηκε στην έδρα της επιχείρησης στο χώρο εργασίας της, η οποία περιέχει τους κωδικούς που έχουν δοθεί σε κάθε έναν πραγματικό παραλήπτη-αγοραστή, καθώς και στοιχεία του κάθε παραλήπτη βάσει των οποίων εκδίδονται τα σχετικά τιμολόγια πώλησης (ΑΦΜ, Επωνυμία, Διεύθυνση).
- Τις καταστάσεις «HESAP» (μετάφραση στα ελληνικά -λογαριασμός-) στις οποίες καταγράφονται ανά φορτηγό ο παραλήπτης, ο αριθμός των κιβωτίων-δεμάτων για τον συγκεκριμένο παραλήπτη, το βάρος αυτών και τα μεταφορικά που χρεώνονται σε κάθε παραλήπτη, οι οποίες στάλθηκαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την
- Τα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την και αυτά αποστάλθηκαν στην ως άνω υπηρεσία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης και τα οποία αναφέρουν αναλυτικά τους κωδικούς των παραληπτών. Σημειώνεται ότι το ως άνω τελωνείο διαθέτει κιβωτολόγια με τους κωδικούς παραληπτών για κάθε δέμα- κιβώτιο για τις 285 διασαφήσεις από το σύνολο των 308, αφού για τις υπόλοιπες διασαφήσεις, τα κιβωτολόγια που κατατέθηκαν κατά τον τελωνισμό δεν αναφέρουν κωδικό τελικού παραλήπτη-προφανώς παραλήφθηκε η στήλη με την εν λόγω πληροφόρηση.
- Τις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.

- Τις Εκθέσεις Προσδιορισμού Δασμών και Φόρων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης με τα αρ. πρωτ. ΕΜΠ/12-06-2017, ΕΜΠ/26-06-2017 και/11-04-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης σε απάντηση των αρ. πρωτ. ΕΜΠ/20-12-2016,/20-02-2017,/13-06-2017 και/16-03-2017 εγγράφων της ως άνω υπηρεσίας, σύμφωνα με τις οποίες, από το σύνολο των **308** υπό έλεγχο διασαφήσεων εισαγωγής το Τελωνείο αποδέχτηκε τη δηλωθείσα αξία για τις 19 ενώ για τις υπόλοιπες 289 διαμόρφωσε νέα δασμολογητέα αξία και συνεπώς προσδιόρισε τους αναλογούντες διαφυγόντες φόρους. Η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης δημιούργησε ηλεκτρονικό αρχείο σε μορφή «Excel» στο οποίο καταχωρήθηκαν αναλυτικά ανά Διασάφηση Εισαγωγής κάθε δέμα-κιβώτιο χωριστά, τα είδη και οι ποσότητες που περιέχονται σε αυτό, η δηλωθείσα αξία ανά τεμάχιο ή κιλό (στην περίπτωση υφάσματος ή αξεσουάρ), η διαμορφωθείσα αξία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, οι διαφυγόντες φόροι όπως προσδιορίστηκαν από το Α' Τελωνείο, καθώς και ο κωδικός του παραλήπτη για το κάθε δέμα. Σημειώνεται ότι στο εν λόγω αρχείο περιλαμβάνεται το σύνολο των υπό έλεγχο (308) Διασαφήσεων Εισαγωγής στις περιπτώσεις δε που η δηλωθείσα αξία έγινε αποδεκτή από το Τελωνείο (19 Δ/σεις) δεν προκύπτουν διαφυγόντες φόροι και άρα η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα κωδικό **438** και αναγράφονται πλήρως τα στοιχεία του, ήτοι ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, δραστηριότητα και κινητό τηλέφωνο. Ο προσφεύγων, φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης για το έτος 2014 ειδών από δεκαέξι (16) διασαφήσεις, και για το έτος 2015 δεκατριών (13) διασαφήσεων. Συνολικά η δηλωθείσα αξία για τα υπό κρίση έτη, βάσει των επίμαχων Διασαφήσεων ανέρχεται στο ποσό των 11.251,25 €, ενώ η διαμορφωθείσα αξία, βάσει του οικείου Πίνακα Παραληφθέντων εμπορευμάτων ανά Διασάφηση, που απεστάλη ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διαμορφώθηκε στο ποσό των 71.779,13 €, ενώ οι διαφυγόντες φόροι ανέρχονται σε 13.921,41 € αντίστοιχα. (σελ. 11-15 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Σύμφωνα δε με την ως άνω έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, δεκάδες επιχειρηματίες στην Ελλάδα παραλάμβαναν εμπορεύματα για τα οποία είτε δεν εκδίδονταν καθόλου είτε εκδίδονταν ανακριβή (υποτιμολογημένα) τιμολόγια πώλησης. Πωλητής των ως άνω εμπορευμάτων ήταν ο «.....», ο οποίος φέρεται ως εισαγωγέας των εν λόγω εμπορευμάτων και ο οποίος εισήγαγε από την Τουρκία, προϊόντα με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής. Βάσει της ως άνω έκθεσης, ο προσφεύγων, με κωδικό 438 και αναφερόμενος με τα πλήρη στοιχεία του, όπως προέκυψε από την κατασχεθείσα ατζέντα, η οποία βρέθηκε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του «.....», παρέλαβε προϊόντα από τον ως άνω, με ανύπαρκτα ή ανακριβή εκ μέρους του πωλητή φορολογικά στοιχεία και επομένως είχε τη δυνατότητα να προβαίνει σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση ή με την έκδοση ανακριβών φορολογικών παραστατικών. Τα ως άνω πραγματικά περιστατικά, τα οποία προέκυψαν από την

προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, αποδεικνύονται πλήρως, αφενός μεν από την κατασχεθείσα ατζέντα, στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων με κωδικό 438, αφετέρου δε από τα κιβωτολόγια και την κατάσταση λογαριασμού μεταφορικής εταιρίας, στα οποία συσχετίζεται αναλυτικώς ο προσφεύγων με παραλαβές εμπορευμάτων και αριθμούς διασαφήσεων, ενώ ο ως άνω δεν αποδεικνύει το αντίθετο από τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν.

Επειδή και όλως επικουρικά, καθόσον η δασμολογητέα αξία και η τιμή TARIC άπτονται των τελωνειακών διατάξεων και δε σχετίζονται με τις φορολογικές διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η τιμή αγοράς από αυτόν είναι τετραπλάσια της φερόμενης τιμής εισαγωγής καθώς και μεγαλύτερη της τιμής TARIC προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα καθώς:

- ❖ Η Δασμολογητέα αξία των αγαθών που εισάγονται, προσδιορίζεται από το άρθρο 69 του κανονισμού **952/2013** (Ενωσιακός Τελωνειακός Κώδικας). Κατά τα οριζόμενα δε στο άρθρο 69 του ως άνω κανονισμού η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων, για την εφαρμογή του κοινού δασμολογίου και των μη δασμολογικών μέτρων που θεσπίζουν οι διατάξεις της Ε.Ε. που διέπουν τους τομείς των εμπορικών συναλλαγών, καθορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 70 και 74 του ίδιου ως άνω κανονισμού. Το ύψος της δασμολογικής επιβάρυνσης για κάθε εμπόρευμα που εισάγεται στην Ε.Ε., προσδιορίζεται κατά τον τελωνισμό από το αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής, βάσει της «δασμολογικής κατάταξης» του εμπορεύματος στο Κοινό Δασμολόγιο, δηλαδή την εύρεση της σωστής δασμολογικής διάκρισης που υπάγεται το εμπόρευμα και της δασμολογικής επιβάρυνσης που αντιστοιχεί στη διάκριση αυτή. Το TARIC, το οποίο είναι το Ολοκληρωμένο Τελωνειακό Δασμολόγιο της Ε.Ε., σε συνδυασμό με τα δεδομένα της Εθνικής φορολογίας, αποτελούν το Ολοκληρωμένο Τελωνειακό Δασμολόγιο. Η εθνική φορολογία, περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων και τον ΦΠΑ.
- ❖ Από την από 06/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ 16-17), προκύπτει η έκδοση τριών (3) ανακριβών ως προς την αξία (υποτιμολογημένων) φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του «.....», σε σχέση με τη διαμορφωθείσα αξία, όπως προσδιορίστηκε στην έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Ενδεικτικά, βάσει της ως άνω έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, στο υπ' αριθ./02-10-2014 Τιμολόγιο που αφορά σε αγορά του προσφεύγοντος από τον ως άνω φερόμενο ως εκδότη, 360 τεμαχίων πλεκτών (μπλούζες 70/AKP, 30/M), η καθαρή αξία του ως άνω τιμολογίου προσδιορίζεται σε 360,00 €, ήτοι 1 €/τεμάχιο, ενώ η διαμορφωθείσα αξία της Διασάφησης υπ' αριθ./29-09-2014, για τα ως άνω τεμάχια ανέρχεται σε 2.257,12, χωρίς το ΦΠΑ. Αντίστοιχη διαφορά υπάρχει και στα αριθ./14-11-2014 και/25-11-2014 Τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από τον ίδιο ως άνω εκδότη.

Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής, μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων

και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος.

Επειδή η πρακτική της φοροδιαφυγής οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον κρατικό προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Ενδέχεται επίσης να προκαλέσει στρεβλώσεις στους όρους του υγιούς ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, αφού τα αγαθά που διατίθενται είτε χονδρικά, είτε στη λιανική πώληση, δεν περιλαμβάνουν πρόσθετες επιβαρύνσεις και φόρους καθόσον διατίθενται χωρίς φορολογικά παραστατικά.

Επειδή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 171 του ΚΔΔ, η από 10.07.2017 Έκθεση Ελέγχου – Πορισματική Αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, η οποία έχει συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελεί την πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτή, για ότι ενήργησαν οι συντάκτες της και όσα έγιναν ενώπιον τους, προς την οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον αυτή προσβληθεί ως πλαστή.

Επειδή οι καταστάσεις απογραφής των ετών 2014-2016 κατά το άρθρο 4 του Ν. 4308/2014, που προσκομίζει και επικαλείται ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσδιορίζουν αξιόπιστα την τελική ποσότητα των αποθεμάτων, με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές, που στόχο έχουν την επίτευξη της εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα των αποθεμάτων, δεδομένου ότι δεν εφαρμόζονται οι κατάλληλες δικλείδες ασφαλείας, όπως λεπτομερής και αναλυτική περιγραφή ανά είδος και με κωδικό ώστε να αποφεύγεται η σύγχυση και να προσδιορίζεται διακριτά και αξιόπιστα το κάθε ξεχωριστό είδος από τα τελικά αποθέματα, ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία για τα παραλαμβανόμενα αγαθά και για τα αγαθά που πουλήθηκαν (πχ. Δ.Α.), ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα. Περαιτέρω οι ως άνω καταστάσεις απογραφής δεν αποτελούν «νέα στοιχεία», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, δεδομένου ότι ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, ενόψει των προπαρατεθειμένων διατάξεων και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της μη ζήτησης-λήψης και κατ' επέκταση της μη έκδοσης, ή της λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, προδίδουν πρόθεση απόκρυψης εσόδων και εμφανίσεως –ανακριβών αποτελεσμάτων, καθ' όσον οι περιπτώσεις της μη έκδοσης αυτών είναι επαναλαμβανόμενες, δεδομένου ότι αφορούν σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις για το έτος 2014 και σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις για το 2015 αντίστοιχα και ως εκ τούτου δεν οφείλονται σε τυχαίο γεγονός και συνεπώς το ποσό των αποκρυβέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος είναι

ιδιαίτερα υψηλό, καθώς, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η πρόθεση του προσφεύγοντος για την απόκρυψη εισοδημάτων προκύπτει και από τις αντίστοιχες παραβάσεις.

Ως προς τη νομική βάση των κυρώσεων του φορολογικού έτους 2014

Φορολογική περίοδος 01.01.2014 – 31.12.2014 – σχετ. η υπ' αριθ./06.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και η υπ' αριθ./06.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» του Ν.4093/2012, με τις τροποποιήσεις του Ν.4223/2013, **στο Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών**, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι: «5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. **Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.**

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α. Φ. Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Περαιτέρω στην εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/04-01-2013**, της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ) διευκρινίζεται ότι: «.....Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως, εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' του Ν. 4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) **δεν υποβάλλει** ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή **υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα** ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου».

Περαιτέρω στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... α) **εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής** ή εκπρόθεσμης υποβολής **σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1** και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1».

Επειδή ο προσφεύγων για το υπό κρίση έτος, σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις δεν έλαβε ή έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις και έλαβε ανακριβή ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία (υποτιμολογημένα) σε τρεις (3) περιπτώσεις, από τον «.....» με ΑΦΜ

Επειδή ο προσφεύγων δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις για πραγματοποιηθείσες αγορές με τα δεδομένα των συναλλαγών ως ακολούθως:

ΜΗ ΛΗΨΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. 23%
1	15/09/2014	.....	91,50	643,95	127,06
2	18/09/2014	.....	165,00	1.318,26	265,25
3	22/09/2014	.....	245,50	1.734,47	342,46
4	25/09/2014	.....	805,00	6.257,16	1.254,00
5	20/10/2014	.....	430,00	3.045,00	601,45
6	23/10/2014	.....	655,00	4.617,82	911,45
7	27/10/2014	.....	198,00	1.299,11	253,26
8	06/11/2014	.....	511,50	3.194,27	617,04
9	28/11/2014	.....	1.047,50	6.603,34	1.277,84
10	17/11/2014	.....	904,20	5.086,01	961,82
11	15/12/2014	.....	803,75	5.439,09	1.066,13
12	20/12/2014	.....	840,00	5.230,67	1.009,85
13	22/12/2014	.....	130,00	902,75	177,73

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε ανακριβή ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία σε τρεις (3) περιπτώσεις, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, για πραγματοποιηθείσες αγορές, ως ακολούθως:

ΛΗΨΗ ΑΝΑΚΡΙΒΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. 23%
1	29/09/2014	.....	270,00	2.257,12	457,04
2	12/11/2014	.....	142,50	944,76	184,52
3	21/11/2014	.....	367,50	1.954,40	364,99

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αγοράς εκ μέρους του αγοραστή, σε περίπτωση αρνήσεως του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή εκδίδει ανακριβές τιμολόγιο, ωστόσο ο αγοραστής **υποχρεούται να γνωστοποιήσει** άμεσα το γεγονός τούτο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσφεύγων κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.

4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013 δεν υπέβαλε σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, που αφορά την ανακριβή ή μη έκδοση δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων, εκ μέρους της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. [...]». Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει των προεκτεθέντων και κατά τα οριζόμενα στις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ο προσφεύγων, **στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο πωλητή «.....» έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου όφειλε να γνωστοποιήσει άμεσα το γεγονός ως αγοραστής των αγαθών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, για δεκαέξι (16) περιπτώσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου για το φορολογικό έτος 2014**. Δεδομένου δε ότι διαπιστώθηκε ότι: α) δεν υπέβαλε δηλώσεις γνωστοποιήσεων πληροφοριακού χαρακτήρα σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις και β) υπέβαλε ελλιπείς-ανακριβείς δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα σε τρεις (3) περιπτώσεις θα έπρεπε να του επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54 1^α του Ν. 4174/2013, ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΗΣ ΠΑΡ 1^α ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Ν. 4174/2013

16 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ Χ 100,00 € = 1.600,00 €

Επειδή, ωστόσο, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2014, σχετικά με την επιβολή προστίμου της παρ 1^α του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης υπ' αριθ./06.04.2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων πραγματοποίησε συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, όπως αναλύονται αφενός στην από 10.07.2017 Έκθεση ελέγχου – Πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης και αφετέρου στις από 06/04/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2014 και 2015, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» - **ΑΦΜ**, καθώς και:

A. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

- 1) Της με αριθμό/06-04-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2014, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

B. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 2) Της υπ' αριθμ./06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2014,
- 3) Της υπ' αριθμ./06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2015
- 4) Της υπ' αριθμ./06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014,
- 5) Της υπ' αριθμ./06-04-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015,
- 6) Της υπ' αριθμ./06-04-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2015
- 7) Της με αριθμό/06-04-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και,
- 8) Της υπ' αριθμ./06-04-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης
- 9) φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φορολογικό έτος 2014 Εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	18.419,91
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	5.525,97
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	2.115,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	26.061,85 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Φορολογικό έτος 2015 Εισοδήματα 01/01/2015 – 31/12/2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	6.709,23
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	3.354,62
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	711,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.775,53 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Β. Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	14.176,36
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	4.252,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	18.429,27 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	5.935,10
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α ν. 4174/2013	1.780,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	7.715,63 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Φορολογικό έτος 2014
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Φορολογικό έτος 2015
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	5.345,71X 25% = 1.336,43 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ 1α'ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	11 X 100,00 = 1.100,00 €

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ 1θ'ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	12 X 250,00 = 3.000,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.