



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη .28.12.2020

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

Αριθμός απόφασης: 1864

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125869 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4737/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ.**2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014

β) της υπ' αρ.2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015

γ) της υπ' αρ.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

δ) της υπ' αρ.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

ε) της υπ' αρ.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό**2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **3.000,00€** λόγω:

α) μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα – γνωστοποιήσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. σε δέκα (10) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.4093/2012 και της ΠΟΛ 1004/04.01.2013, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 54§1^α&2^α του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου $10 \times 100,00\text{€} = 1.000,00\text{€}$) και

β) μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα – γνωστοποιήσεων ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. σε είκοσι (20) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.4093/2012 και της ΠΟΛ 1004/04.01.2013, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 54§1^α&2^α του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου $20 \times 100,00\text{€} = 2.000,00\text{€}$).

Με την με αριθμό**2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **5.000,00€** λόγω:

α) μη λήψης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. για δεκαέξι (16) διασαφήσεις εισαγωγής και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8§11 του Ν. 4308/2014, επισύροντας τις κυρώσεις των άρθρων 54§1^ο & §2^ο του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου 16*250,00€=4.000,00€) και

β) λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., σε τέσσερις (4) διασαφήσεις εισαγωγής και κατ' επέκταση μη έκδοσης συμπληρωματικών φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8§11 του Ν. 4308/2014, επισύροντας τις κυρώσεις των άρθρων 54§1^ο & §2^ο του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου 4*250,00€=1.000,00€).

Με την με αριθμό**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 57.694,57€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 17.389,37€, εισφοράς αλληλεγγύης 7.709,54€, ήτοι συνολικό ποσό **83.063,48€**, κατόπιν εφαρμογής του άρθρου 28§1β του Ν. 4172/2013 και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχείρησής του (με κύριο αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο γυναικείων εσωρούχων), με αναγωγή των πραγματικών αγορών (όπως προσδιορίστηκαν από τον φορολογικό έλεγχο) σε πωλήσεις. Τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2014 διαμορφώθηκαν στο ποσό των 254.050,19€ και τα καθαρά κέρδη αυτής στο ποσό των 192.168,06€.

Με την με αριθμό**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 84.580,64€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 42.290,32€, εισφοράς αλληλεγγύης 16.403,06€, ήτοι συνολικό ποσό **143.274,02€**, κατόπιν εφαρμογής του άρθρου 28§1β του Ν. 4172/2013 και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχείρησής του (με κύριο αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο γυναικείων εσωρούχων), με αναγωγή των πραγματικών αγορών (όπως προσδιορίστηκαν από τον φορολογικό έλεγχο) σε πωλήσεις. Τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2015 διαμορφώθηκαν στο ποσό των 334.824,75€ και τα καθαρά κέρδη αυτής στο ποσό των 272.814,30€.

Με την με αριθμό**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 85.581,12€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 42.790,56€ εισφοράς αλληλεγγύης 16.185,96€, ήτοι συνολικό ποσό **144.557,64€**, κατόπιν εφαρμογής του άρθρου 28§1β του Ν. 4172/2013 και προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχείρησής του (με κύριο αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο γυναικείων εσωρούχων), με

αναγωγή των πραγματικών αγορών (όπως προσδιορίστηκαν από τον φορολογικό έλεγχο) σε πωλήσεις. Τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2016 διαμορφώθηκαν στο ποσό των 234.436,50€ και τα καθαρά κέρδη αυτής στο ποσό των 206.088,12€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2020 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ. 41/2/4215/23.12.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ.2017 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ.2017) του Δ' Τμήματος «Εκ Των Υστέρων Ελέγχου» της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 διασαφήσεις εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών κυρίως προϊόντων με χώρα αποστολής και καταγωγής την Τουρκία και παραλήπτη-εισαγωγέα την επιχείρηση με την επωνυμία «..... του», με Α.Φ.Μ. Ανάμεσα στους τελικούς παραλήπτες των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και ο προσφεύγων

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης, όπως αυτός αποτυπώνεται στην απόέκθεση ελέγχου-πορισματική αναφορά που εστάλη με το ανωτέρω έγγραφο, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του..... με ΑΦΜ:..... προέβη:

- στην υποτιμολόγηση της δασμολογητέας αξίας εισαγομένων από την Τουρκία εμπορευμάτων με την κατάσταση, στα Α' και Β' Τελωνεία Θεσσαλονίκης, διασαφήσεων εισαγωγής στις οποίες επισυνάφθηκαν ανακριβή ως προς την αξία τιμολόγια, με αξίες πολύ κατώτερες των πράγματι καταβληθεισών,
- στην παράδοση των ως άνω εισαχθέντων εμπορευμάτων στους πραγματικούς αγοραστές τελικούς παραλήπτες στις κατά τόπο έδρες αυτών, είτε με την έκδοση ανακριβών ως προς τις αξίες και τις ποσότητες τιμολογίων πώλησης, είτε χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα τη μη καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο των πράγματι αναλογουσών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων (ΦΠΑ κατά την εισαγωγή).

Η ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης ακολούθως καταλόγισε τα προαναφερθέντα πρόστιμα και προσδιόρισε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για τα έτη 2014, 2015 και 2016, λαμβάνοντας υπόψη τον συνταχθέντα από την ως άνω υπηρεσία πίνακα διαφυγόντων φόρων ανά διασάφηση εισαγωγής, ο οποίος της απεστάλη ηλεκτρονικά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ως προς την αιτιολόγησή τους, καθώς αφενός δεν αναφέρουν σε τι συνίσταται η παράνομη συμπεριφορά του προσφεύγοντος και αφετέρου δεν εξειδικεύουν ούτε αιτιολογούν την ύπαρξη δόλου στην τέλεση των φερόμενων παραβάσεων.
2. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
3. Η φορολογική αρχή και όχι ο προσφεύγων φέρει το βάρος απόδειξης στην περίπτωση της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου.
4. Απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να χαρακτηριστεί ανακριβής μία συναλλαγή είναι η υποκειμενική κάλυψη της ανακρίβειας αυτής, ήτοι πρόθεση υποτιμολόγησης.
5. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας.

Αναφορικά με την πρώτο, τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν. 4174/2013: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, σύμφωνα με το 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

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*».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιήθηκε η με αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. ...».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6§5 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του πρώτου άρθρου του Ν. 4093/2012: «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 ή την παροχή υπηρεσιών. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8§10 &11 του Ν.4308/2014: «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, τα πρόστιμα και οι φορολογικές κυρώσεις για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων επιβάλλονται ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του φορολογουμένου (ΣτΕ 3278/92, 138/98) (Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 41).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον Ν.4337/2015: «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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) γ), δ), ε), στ), ζ), η), θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία..... 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, β), γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 29 και 32 του Καν. (Ε.Ο.Κ.) 2913/92 του Συμβουλίου της 12^{ης} Οκτωβρίου 1992 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως

ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και τα άρθρα 70-72 του Καν. (Ε.Ε.) 952/13 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 9^{ης} Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα όπως ίσχυαν από 01/05/2016), η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορευμάτων, καθορίζεται από την πράγματι πληρωθείσα τιμή, στην οποία προστίθενται έξοδα μεταφοράς, ασφάλισης των εμπορευμάτων, καθώς και έξοδα φόρτωσης και εργασιών διαφύλαξής τους, μέχρι του τύπου εισόδου αυτών στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ανεξάρτητα από το ποιος τα καταβάλλει, ο αγοραστής ή ο πωλητής.

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογητέα αξία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2859/2000, διαμορφώνεται: α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγομένων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, β) από δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το Φ.Π.Α., γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τύπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία και δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τύπο προορισμού σε άλλο τύπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

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 οι διαπιστώσεις της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης στηρίχθηκαν σε αποδεικτικά έγγραφα και τεκμήρια και επιπροσθέτως, από καταθέσεις και τηλεφωνικές συνομιλίες, οι οποίες βρίσκονται στη διάθεση του Εισαγγελέα Θεσσαλονίκης, προκύπτει αδιαμφισβήτητα, αφενός μεν, ο ρόλος εκάστου εμπλεκόμενου προσώπου, αφετέρου δε, αποδεικνύεται η υποτιμολόγηση των εισαχθέντων εμπορευμάτων με απώτερο σκοπό την αποφυγή φόρων. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Η επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.» (φερόμενη ως εισαγωγέας) καμία σχέση δεν έχει με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές,
- 2) Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητα της είναι η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία και ο τελωνισμός και η παράδοση τους στους πραγματικούς αγοραστές,
- 3) Οι πραγματικοί αγοραστές είναι επιχειρήσεις - επιτηδεύματιες που δραστηριοποιούνται στον

χώρο της ένδυσης – υπόδησης (καταστήματα χονδρικής – λιανικής πώλησης ενδυμάτων – υποδημάτων και βιοτεχνίες ετοίμων ενδυμάτων). Μεταβαίνουν οι ίδιοι στην Τουρκία μεταφέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγοράζουν τα εμπορεύματα μετρητοίς και δίνουν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη (logistics) στην Κωνσταντινούπολη. Εκεί τα εμπορεύματα χωρίζονται ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα και συσκευάζονται σε τσουβάλια. Τέλος αποστέλλονται στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης προς την επιχείρηση «.....»,

- 4) Αφού τελωνιστούν από την «.....», τα εμπορεύματα με το προαναφερθέν εικονικό τιμολόγιο εισαγωγής, στο οποίο οι δηλωθείσες αξίες σημειωτέον είναι υποπολλαπλάσιες των πραγματικών, παραδίδονται σε κάθε ένα πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα την απόκτηση εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι' αυτούς επιβαρύνσεις (Φ.Π.Α.), αφού οι αξίες που αναγράφονται στα όποια τιμολόγια εκδίδονται είναι υποπολλαπλάσιες των πραγματικών,
- 5) Όταν τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερβαίνουν το ποσό των 500,00 ευρώπρέπει να γίνει μέσω τραπεζής, υπάλληλοι – συνεργάτες της «.....» αναλαμβάνουν την κατάθεση του συγκεκριμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης «.....» και την παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη,
- 6) Οι πραγματικοί παραλήπτες καταβάλλουν στον φερόμενο ως εισαγωγέα την αμοιβή του η οποία είναι ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων που παραδίδονται, πραγματοποιείται δε πάντα χωρίς την έκδοση σχετικών φορολογικών στοιχείων,
- 7) Η επιχείρηση «.....» λειτουργούσε υπό την οργάνωση και την διαρκή καθοδήγηση άλλου προσώπου, εμπόρου ενδυμάτων.

Ο προαναφερόμενος μηχανισμός απάτης εφαρμόστηκε σε πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνται στον κλάδο ένδυσης – υπόδησης, δεδομένου ότι εντοπίστηκαν περίπου 600 επιχειρήσεις σε 43 νομούς της Ελλάδας, οι οποίες παρέλαβαν εμπορεύματα από την «.....». Ανάμεσα στους παραλήπτες των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και ο προσφεύγωνμε Α.Φ.Μ.

Επειδή, στις σχετικές από 16.07.2020 εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Δ. και φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα, ερειδόμενες στην από 11.7.2017 έκθεση ελέγχου - πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης, η οποία εστάλη με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ.έγγραφο για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων ατομική επιχείρηση του..... με ΑΦΜ:..... αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, σαφώς και εμπειριστατικώς αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τον καταλογισμό των προστίμων και τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών.

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, μη απόδειξης από την φορολογική αρχή της πραγματοποιηθείσας υποτιμολόγησης των εμπορευμάτων, έλλειψης πρόθεσης υποτιμολόγησης και παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον δεύτερο 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 (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

	Ποσό για καταβολή
Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα – γνωστοποιήσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. σε δέκα (10) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.4093/2012 και της ΠΟΛ 1004/04.01.2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 ^α &2 ^α του Ν. 4174/2013.	1.000,00€
Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα – γνωστοποιήσεων ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. σε είκοσι (20) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.4093/2012 και της ΠΟΛ 1004/04.01.2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 ^α &2 ^α του Ν. 4174/2013.	2.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ	3.000,00€

Υπ' αριθ.2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

	Ποσό για καταβολή
Μη λήψη φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. για δεκαέξι (16) διασαφήσεις εισαγωγής και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, κατά παράβαση κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8§11 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 54§1 ^θ & §2 ^ν του Ν. 4174/2013	4.000,00€
Λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., σε τέσσερις (4) διασαφήσεις εισαγωγής και κατ' επέκταση μη έκδοση	1.000,00€

συμπληρωματικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8§11 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 54§1 ^θ & §2 ^γ του Ν. 4174/2013	
ΣΥΝΟΛΟ	5.000,00€

Υπ' αριθ.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	57.694,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	17.389,37€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	7.709,54€
Συνολικό ποσό για καταβολή	83.063,48€

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

Υπ' αριθ.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	84.580,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	42.290,32€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	16.403,06€
Συνολικό ποσό για καταβολή	143.274,02€

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

Υπ' αριθ.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	85.581,12€

Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	42.790,56€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	16.185,96€
Συνολικό ποσό για καταβολή	144.557,64€

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

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.