



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/5/2021

Αριθμός απόφασης: 1269

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 4/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/17-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την με αρ.πρωτ./11-9-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 4/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./17-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους **290,63 €**.

Δυνάμει της με αρ./15-4-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα “Λιανικό εμπόριο από επιχειρήσεις πωλήσεων με αλληλογραφία ή μέσω διαδικτύου”. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου (αρ. πρωτ. ΕΜΠ...../10-11-2017) της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, με τη συνημμένη σε αυτό πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, η οποία αφορά στην επιχείρησημε ΑΦΜ Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 10.07.2017 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 η επιχείρηση, η οποία φερόμενη ως εισαγωγέας των εν λόγω εμπορευμάτων, εισήγαγε από την Τουρκία, προϊόντα με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, η προσφεύγουσα, παρέλαβε κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2016 είδη χωρίς την έκδοση ή με την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ Βόλου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε έξι (6) ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησημε ΑΦΜ, συνολικής αποκρυσθασας καθαρής αξίας 6.095,61 € με Φ.Π.Α. που αναλογεί 1.480,05 € και επιπλέον δε ζήτησε, δεν έλαβε, ούτε εξέδωσε η ίδια φορολογικά στοιχεία σε επτά περιπτώσεις πώλησης αγαθών αξίας 1.006,00 €. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις ο έλεγχος έκρινε τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ανακριβείς, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών του οικείου φορολογικού έτους και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι :

1. Με την υπ αριθμ./21-1-2020 απόφαση του Μονομελούς Πλημ/κείου Βόλου, αθωώθηκε για το αδίκημα της λαθρεμπορίας. Ως εκ τούτου η διοίκηση, σε περίπτωση αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου, οφείλει να μην εκδώσει οποιαδήποτε πράξη για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, διότι συντρέχει περίπτωση παραβίασης της σχετικής διάταξης της ΕΣΔΑ, η οποία γεννά και ευθύνη προς αποζημίωση του διοικητικού οργάνου που παρέβη τις σχετικές διατάξεις. Κατ' ανάλογη δε εφαρμογή των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης, ότι η διοίκηση, όταν εκκρεμεί η προθεσμία, για να καταστεί μία τελεσίδικη αθωωτική ποινική απόφαση σε αμετάκλητη, οφείλει να αναμένει τον εύλογο χρόνο (ήτοι έως και τον χρόνο συμπλήρωσης παραγραφής της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου) και να μην προβεί σε έκδοση οριστικών πράξεων, ώστε ο διοικούμενος να μην αναγκαστεί να καταβάλει φόρους και πρόστιμα, για τα οποία δεν θα υφίσταται υποχρέωση.

2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί ελλείψει σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, διότι η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, βασίζεται αποκλειστικά στην από 10/7/2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων, της οποίας το περιεχόμενο δεν αποτελεί πλήρη απόδειξη περί της προσδιορισθείσας παράβασης και η χρήση της από την Δ.Ο.Υ. Βόλου είναι μη νόμιμη. Το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή. Η έκθεση ελέγχου, θεωρεί θέσφατο ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά, αυθαίρετως και χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο, η δε αιτιολογία της εκθέσεως αυτής είναι αποσπασματική, αυθαίρετη, ανατιολόγητη και σε καμία περίπτωση ικανή να στηρίξει επαρκή αιτιολογία για τον χαρακτηρισμό των επίδικων στοιχείων ως εικονικών λόγω δήθεν υποτιμολόγησης.

3. Με την με αριθμό 1077299/6580/ ΠΟΛ.1217/30.10.1990 εγκύκλιό του το Υπουργείο Οικονομικών καθόρισε με σαφήνεια πότε υπάρχουν εικονικά και πλαστά τιμολόγια και στοιχεία. Ενεργώντας στα πλαίσια των χρηστών συναλλακτικών ηθών, είχε διαμορφώσει την πεποίθηση ότι δεν υπήρχε κανένα πρόβλημα εικονικότητας στα επίδικα τιμολόγια. Είναι προφανές ότι με αυτά τα δεδομένα καλόπιστα αποδέχθηκε και καταχώρησε τα τιμολόγια αυτά, αφού διαμορφώθηκε η πεποίθηση ότι τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν απολύτως σύννομα. Η απολύτως ανατιολόγητη, αυθαίρετη και κακόπιστη ερμηνεία που προσδίδεται στην εν λόγω διάταξη από την συμπεριλαμβανόμενη έκθεση ελέγχου, οδηγεί σε κατάφωρη παραβίαση της παραπάνω αρχής, με αποτέλεσμα να πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, με άμεση συνέπεια την έλλειψη δικαιολογητικής βάσης της προσβαλλόμενης απόφασης επιβολής προστίμου.

4. Η εκδοθείσα πράξη προσκρούει στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

Σχετικά με την με αριθμό .../21-1-2020 αθωωτική απόφαση του Μονομελούς Πλημ/κείου Βόλου

Επειδή στο άρθρο 17, Κεφαλαίο Β΄, Μέρος Δεύτερο του Ν.4446/2016 ορίζεται : «*Η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αντικαθίσταται ως εξής: 2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης*».

Επειδή σύμφωνα με την με την υπ' αριθμ. 212/2017 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Γ΄ Τμήμα) «*Η άνω διάταξη (άρθρο 5 & 2 ν.2717/99) δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή διάταξης προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης (βλ. Ε.Εμπ.Δ.2006 σελ.313 επ. παρατηρήσεις- σχολιασμό 2006 της ΑΠ 139/2006 και εισήγησης Αρεοπαγίτη Ελ. Τσακοπούλου από Ι. Δρυλλεράκη και εκεί παραπομπές και εισήγηση Ελ.Τσακοπούλου επί της Α.Π 139/2006 στο Δίκαιο Επιχ. Εταιρειών 12/2006 σελ.1252 επ. και Γνωμοδότηση ΝΣΚ 420/2007).*

Εν προκειμένω ο νομοθέτης όρισε ρητώς και προσέβλεψε στα Δικαστήρια, ως μόνα αρμόδια, τη κρίση περί των όρων της συνδρομής της αρχής «*ne bis in idem*» σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν, συνισταμένη σε καθαρά δικαστική. Το δικονομικό περιεχόμενο της εν λόγω ρύθμισης και η ειδική αναφορά του ρυθμιστικού της πεδίου, ουδέν νομοθετικό κενό καταλείπουν το οποίο να χρίζει ρύθμισης, προκειμένου να εξεταστεί θέμα ερμηνευτικής κατ' αναλογία κάλυψης αυτού.

Σύμφωνα λοιπόν με τη γραμματική και τεολογική ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης κατά τα ανωτέρω, η οριζόμενη σ' αυτή δέσμευση αφορά μόνο τα διοικητικά δικαστήρια ως μόνα αρμόδια να εξετάσουν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της (σχ. ΣτΕ 680/2017,1992/2016)".

Επειδή όπως άλλωστε έχει κριθεί, «*ενόψει της ανωτέρω νομολογίας του ΕΔΔΑ, το εκ των υστέρων επιλαμβανόμενο διοικητικό δικαστήριο, που κρίνει επί της διοικητικής παράβασης της λαθρεμπορίας δεν δεσμεύεται από την οικεία αμετάκλητη απαλλακτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται να τη συνεκτιμήσει και, δη, κατά τρόπο ειδικό, ώστε, εφόσον αποκλίνει από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή, να μην καταλείπονται εύλογες αμφιβολίες ως προς το σεβασμό του τεκμηρίου αθωότητας, που απορρέει από την τελική έκβαση της ποινικής δίκης (βλ. ΣτΕ 1713-1714/2014, 2069/2014, 1184/2015, 2403/2015), στο πλαίσιο δε αυτό ο διοικητικός δικαστής μπορεί να στηριχθεί και στο διαφορετικό (χαμηλότερο) βαθμό/επίπεδο*

απόδειξης των παραβάσεων φοροδιαφυγής που ισχύει στη διοικητική δίκη σε σχέση με εκείνο που διέπει την ποινική δίκη, για τα αντίστοιχα ποινικά αδικήματα, ενόψει και του ότι στην ποινική δίκη υπάρχει ο κίνδυνος στέρησης της προσωπικής ελευθερίας και όχι απλώς περιουσιακών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ. σκέψη 8, Ολομ. 1741/2015 σκέψη 14 και 2067/2011 επταμ. σκέψη 13, σε συνδυασμό με ΕΔΔΑ 14.10.2010, 29889/04, ... κατά Κροατίας, σκέψη 68 και ΕΔΔΑ 11.2.2003, Υ., 56568/00, σκέψη 41)” ΣτΕ 680/2017 .

Επειδή, η επικαλούμενη απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, η οποία δεν προκύπτει ότι κατέστη αμετάκλητη, αφορά στο αδίκημα της λαθρεμπορίας με βάση τις διατάξεις του τελωνειακού κώδικα, μη λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία που προέκυψαν από τον περαιτέρω φορολογικό έλεγχο, τα οποία και θα πρέπει εν προκειμένω να συνεκτιμηθούν.

Επειδή εξάλλου η Διοίκηση δεν δεσμεύεται από την ως άνω διάταξη του Ν.4446/2016 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και της επίκλησης για καλή πίστη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4174/2013 : *“Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή. ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας”.*

Επειδή στο άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται : *«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 ό,τι 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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν2859/00 (Φ.Π.Α.) :

«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ 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. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

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, στις παρ. 1 και 4 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 βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής

Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης και μη έκδοσης τιμολογίων της εκδότριας επιχείρησηςδεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βόλου, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συνοπτικά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης και αφορούσε σε δηλούμενη δασμολογητέα αξία 308 Διασαφήσεων εισαγωγής, ήταν οι κάτωθι:

1) Η εισαγωγή εμπορευμάτων στην Ελλάδα με υποτιμολόγηση της πράγματι καταβληθείσας αξίας (συναλλακτικής/δασμολογητέας), με την κατάθεση συνολικά 289 Διασαφήσεων Εισαγωγής, στις οποίες είχαν επισυναφθεί ανακριβή ως προς την αξία τιμολόγια εισαγωγής (288 στο Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, 1 στο Β' Τελωνείο Θεσσαλονίκης), ενώ για τις υπόλοιπες 19 διασαφήσεις δεν προέκυψαν διαφυγόντες φόροι.

2) Η ελεγχόμενη από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης επιχείρηση «.....με Α.Φ.Μ.» (φερόμενη ως εισαγωγέας) ουδεμία σχέση έχει με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές. Από τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν από την Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, σε συνδυασμό με την άρση απορρήτου τηλεφωνικών συνδέσεων που πραγματοποιήθηκε κατόπιν αιτήσεως στις αρμόδιες εισαγγελικές αρχές, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρησηλειτουργούσε υπό την οργάνωση και την διαρκή καθοδήγηση άλλου προσώπου και συγκεκριμένα του Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητα της επιχείρησης «.....με Α.Φ.Μ.» ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο τελωνισμός και η παράδοση των εμπορευμάτων στις έδρες περίπου 600 πραγματικών αγοραστών σε 43 νομούς της Χώρας.

3) Οι εν λόγω πραγματικοί αγοραστές ήταν επιχειρήσεις - επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στον χώρο της ένδυσης – υπόδησης (καταστήματα χονδρικής – λιανικής πώλησης ενδυμάτων – υποδημάτων και βιοτεχνίες ετοίμων ενδυμάτων). Οι ίδιοι πραγματοποιούσαν τις παραγγελίες στους Τούρκους προμηθευτές, εξοφλούσαν τα εμπορεύματα, είτε τοις μετρητοίς με χρήματα που μετέφεραν παρανόμως στην Τουρκία είτε μέσω τραπέζης, υποπίπτοντας έτσι στο αδίκημα της λαθρεμπορίας. Περαιτέρω, οι ίδιοι οι αγοραστές έδιναν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη (logistics) στην Κωνσταντινούπολη με την επωνυμία Εκεί τα εμπορεύματα χωρίζονταν ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα και συσκευάζονταν σε τσουβάλια. Τέλος, αποστέλλονταν στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης προς την επιχείρησηκαι αποθηκεύονταν μέχρι την αποστολή τους στον τελικό

παραλήπτη στις εγκαταστάσεις της «.....» στη Θεσσαλονίκη.

4) Μετά τον τελωνισμό των εμπορευμάτων από την επιχείρηση, η ανωτέρω επιχείρηση προέβαινε στην τιμολόγηση τους και την αποστολή τους στους τελικούς παραλήπτες - πραγματικούς αγοραστές. Οι πραγματικοί παραλήπτες κατέβαλλαν στον φερόμενο ως εισαγωγέα την αμοιβή του, η οποία ήταν ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων που παραδίδονται, πραγματοποιούνταν δε πάντα χωρίς την έκδοση σχετικών φορολογικών στοιχείων. Η τιμολόγηση των εμπορευμάτων πραγματοποιούνταν ανάλογα με τις επιθυμίες και ιδιαιτερότητες (συχνότητα παραλαβών, ποσότητα, είδος εμπορεύματος) του κάθε παραλήπτη - αγοραστή. Μάλιστα, από την άρση απορρήτου τηλεφωνικών συνδέσεων που πραγματοποιήθηκε στα εμπλεκόμενα στη λαθρεμπορία πρόσωπα, διαπιστώθηκε ότι οι ίδιοι οι παραλήπτες καθόριζαν τις αξίες και τις ποσότητες που θα αναγραφούν στα εκδοθέντα τιμολόγια. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι αξίες που αναγράφονταν στα τιμολόγια πώλησης στο εσωτερικό της Χώρας ήταν ελάχιστα μεγαλύτερες (περίπου 10%) από αυτές που δηλώνονταν κατά την εισαγωγή και οι οποίες ήταν υποπολλαπλάσιες των πραγματικών. Με αυτόν τον τρόπο οι αγοραστές είχαν την δυνατότητα να προβαίνουν στη συνέχεια σε πωλήσεις με την έκδοση παραστατικών με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες. Σε άλλες περιπτώσεις οι παραλήπτες – αγοραστές δεν επιθυμούσαν την έκδοση τιμολογίου (πραγματοποιούνταν ακύρωση του συνοδευτικού στοιχείου μεταφοράς) και στην συνέχεια προέβαιναν και οι ίδιοι στην πώληση των εμπορευμάτων χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων πώλησης. Περαιτέρω, από τον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ. διαπιστώθηκε ότι όταν τα τιμολόγια που εξέδιδε η επιχείρησηυπερέβαιναν σε αξία τα 500,00 € και συνεπώς θα έπρεπε να εξοφληθούν μέσω Τραπεζής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, οι υπάλληλοι – συνεργάτες της επιχείρησηςαναλάμβαναν την κατάθεση του συγκεκριμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησηςκαι την παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη.

5) Η συνολική δασμολογητέα αξία των υπό έλεγχο 289 διασαφήσεων εισαγωγής προσδιορίστηκε από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης στο ποσό των 32,88 εκατομμυρίων ευρώ ενώ η δηλωθείσα αξία κατά τον τελωνισμό ήταν 6,37 εκατομμύρια ευρώ. Ως συνέπεια, το συνολικό ύψος των διαφυγόντων φόρων (ΦΠΑ) και λοιπών επιβαρύνσεων ανήλθε συνολικά στο ποσό των 6.191.124,77 ευρώ, επιφέροντας ταυτόχρονα συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού και πλήγμα στο υγιές εμπόριο εντός της Ελληνικής επικράτειας, καθώς οι εμπλεκόμενοι επιτηδευματίες αποκτούσαν εμπορεύματα με ελάχιστες για αυτούς επιβαρύνσεις (Φ.Π.Α.), ή χωρίς επιβαρύνσεις στις περιπτώσεις που δεν εκδίδονταν τιμολόγιο και προέβαιναν αντίστοιχα στην έκδοση φορολογικών στοιχείων με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες ή και σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

Ειδικότερα στο κεφάλαιο IV της με ημερομηνία 10.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την επιχείρησημε την προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

- Στην ΑΤΖΕΝΤΑ που βρέθηκε στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης, 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).
- Στις 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 υπάλληλο της εκδότριας επιχείρησης.
- Στα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την υπάλληλο της εκδότριας επιχείρησης 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.
- Στις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Στις 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 η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Επειδή τα στοιχεία που αφορούν στην επιχείρηση της προσφεύγουσας αντλήθηκαν από το με αρ. πρωτ./10-07-2018 έγγραφο της ΕΛ.Υ.Τ., με το οποίο απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Βόλου πίνακες με τα εμπορεύματα που αγόρασε η προσφεύγουσα από την, από το με αρ. πρωτ./20-05-2020 έγγραφό της με το οποίο απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Βόλου, τόσο αντίγραφο της επίμαχης ατζέντας, στην οποία η προσφεύγουσα εμφανίζονταν με τον κωδικό παραλήπτη, όσο

και ενδεικτικές διασαφήσεις και τέλος από τρία αρχεία σε μορφή excel, που απέστειλε η ΕΛ.Υ.Τ. με το με αριθ. Πρωτ./18-05-2020 έγγραφό της, τα οποία αφορούν στην κίνηση του λογαριασμού της EUROBANK: GR (ο οποίος ανήκει στον εκδότη των τιμολογίων- ΑΦΜ) για τη χρήση 2014, 2015 και 2016 και περιέχουν στοιχεία καταθέσεων της προσφεύγουσας.

Επειδή ο έλεγχος της φορολογικής αρχής διαπίστωσε τις εν λόγω παραβάσεις κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας (λήπτριας των υπό κρίση τιμολογίων), σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα στοιχεία και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης για την εκδότη των τιμολογίων επιχείρηση. Συγκεκριμένα, από τα κιβωτολόγια (packing list) που έχουν επισυναφθεί στις διασαφήσεις εισαγωγής, στα οποία καταγράφονται και οι κωδικοί των πραγματικών παραληπτών, εντοπίστηκαν τα κιβώτια που αναφέρουν ως κωδικό παραλήπτη τον που όπως προκύπτει από την κατασχεμένη ατζέντα αντιστοιχίζεται στην προσφεύγουσα (στον κωδικό αναγράφονται η επωνυμία της προσφεύγουσας, ο ΑΦΜ, η διεύθυνση και το τηλέφωνο.) Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των διασαφήσεων εισαγωγής με τα εκδοθέντα προς την προσφεύγουσα τιμολόγια του προέκυψε συμφωνία τόσο στο είδος, όσο και στις ποσότητες των εμπορευμάτων.

Οι δε δηλωθείσες αξίες είναι υποπολλαπλάσιες των πραγματικών ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ "....." - ΑΦΜ				Τιμολόγια προς	Καθαρή Αξία	Διαφορά
Έτος	Δ/φηση	Δηλωθ/σα Αξία	Διαμορφω θείσα αξία (ΕΛΥΤ)			Αποκρυβεί σα αξία
19/10/2015		92,4	160,85	/21-10-15	167,00	6,15
21/01/2016 και 25/01/2016	 και	78,40	149,67	/25-01-16	63,60	-86,07
23/06/2016		400,5	2.754,49	/24-06-16	377,00	-2.377,49
27/06/2016		180,6	1.152,70	/27-06-16	193,50	-959,20
13/10/2016		46,8	336,54	/14-10-16	124,80	-211,74
02/11/2016		282,1	2.057,28	/02-11-16	342,60	-1.714,68
08/12/2016		105,6	933,45	/08-12-16	112,20	-821,25
Γενικό άθροισμα		1.186,40	7.545,00			

Επειδή αν και στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθ. 58^Α του ΚΦΔ γίνεται αναφορά περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο, για τα κρινόμενα στοιχεία που λήφθηκαν από την προσφεύγουσα, έκδοσης από τον, τέτοια δεν υφίσταται (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Αυτό γιατί η επιχείρηση τουείναι υπαρκτή και διενεργούσε συναλλαγές. Εν προκειμένω στην κρινόμενη υπόθεση, ο εισήγαγε τα είδη που παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα, βάσει διασαφήσεων που έχουν εκδοθεί με τα στοιχεία του ως εισαγωγέα, τα οποία όμως πουλούσε υποτιμολογημένα ή χωρίς την έκδοση στοιχείου με σκοπό τη διαφυγή τελών και φόρων. Τα είδη δε αυτά (των διασαφήσεων με κωδικό παραλήπτη), βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από την ΕΛ.Υ.Τ., παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα, στην οποία πώλησε είδη τόσο χωρίς την έκδοση τιμολογίων, όσο και με ανακριβή έκδοση τιμολογίων, όπως αναφέρεται ανωτέρω.

Επειδή, στο 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»*. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της περί συναλλαγών που απεικονίζονται σε πραγματικές αξίες. Ο δε ισχυρισμός της ότι καλόπιστα αποδέχθηκε και καταχώρησε τα υπό κρίση τιμολόγια, αφού της διαμορφώθηκε η πεποίθηση ότι τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν απολύτως σύννομα, δεν γίνεται αποδεκτός για το λόγο ότι η ανακρίβεια των στοιχείων αυτών αφορά στο ποσό της αξίας της συναλλαγής, γεγονός το οποίο η προσφεύγουσα δεν ήταν δυνατό να μην αντιληφθεί κατά την παραλαβή και καταχώρησή τους στα βιβλία της, ή έστω κατά το στάδιο εξόφλησης αυτών. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί άρνησης της ανακρίβειας των φορολογικών στοιχείων και της επίκλησης για έλλειψη δόλου απορρίπτεται ως ανατιολόγητος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, όπως εν προκειμένω συνέβη.

Επειδή περαιτέρω, 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.

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

στο άρθρο 167, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»

Επειδή, κατά τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί ο ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Με την έκπτωση ΦΠΑ αποφεύγεται η πολλαπλή φορολόγηση (σώρευση φόρων) στο πλαίσιο της φορολόγησης σε όλα τα στάδια της καταναλωτικής αλυσίδας. Κατά πάγια νομολογία, του ΔΕΕ, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπέτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ., Υποθέσεις C-78/00, σκέψη 28, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 37). Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό

ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 43, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 38).

Επειδή, το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 44, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 39). Από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. υποθέσεις C-324/11, σκέψη 26, C-277/14, σκέψη 28 και C-101/16 σκέψη 39). Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 αυτής. (βλ. Υπόθεση C-101/16 σκέψη 40).

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012 και ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, έξι (6) εκ των ληφθέντων στοιχείων κρίθηκαν ως ανακριβώς εκδοθέντα από τον εκδότη, δηλαδή αποτελούν στοιχεία που απεικονίζουν για τον λήπτη, υποκείμενο στο ΦΠΑ, αξίες συναλλαγών υπαρκτές μεν, αλλά μη αντιπροσωπευτικές του ύψους τους, γιατί έχουν τιμολογηθεί από τον εκδότη κάτω από την πραγματική τους αξία. Επιπλέον, στα πλαίσια διενέργειας του ίδιου ελέγχου έχει εκδοθεί οριστική πράξη προστίμου του άρθρου 58^A του ΚΦΔ στο ίδιο φορολογικό έτος (2016), για την επιβολή προστίμου επί της αξίας ΦΠΑ που αναλογεί στην ανακριβή αξία (πραγματική που δεν αποτυπώθηκε στο τιμολόγιο) των κρινόμενων συναλλαγών. Η προαναφερόμενη πράξη έχει επικυρωθεί από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας, με την έκδοση της αριθ. / -02-2021 Απόφασης. Πέραν τούτου, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την αρχή της ουδετερότητας που διέπει το ΦΠΑ, αλλά και αυτή της χρηστής διοίκησης, δεν είναι δυνατόν να μην

αναγνωρισθεί στην προσφεύγουσα η έκπτωση του φόρου εισροών ύψους 290,63 € από το φόρο των εκροών της, για είδη που εισήχθησαν στον εμπορικό της κύκλο (που αρχίζει με την απόκτηση και κλείνει με την πώληση των ειδών) με τιμολόγιο που έλαβε και είναι ανακριβές, στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων ΦΠΑ, στο βαθμό που η αξία αυτή αντιπροσωπεύει αδιαμφισβήτητα φόρο υπαρκτό που απλά υπολείπεται αυτού (του ΦΠΑ) αν η αξία των συναλλαγών αποτυπώνονταν σε πραγματικές τιμές.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος λόγος περί μη τήρησης από τη φορολογική Αρχή της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/9/2020, με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./17-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	290,63 €	0,00

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

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.