



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/5/2021

Αριθμός απόφασης: 1268

**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 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του

N.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό/17-7-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων 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 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **740,03 €** (1.480,05 Χ 50%), διότι έλαβε έξι (6) ανακριβή φορολογικά στοιχεία που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. από την επιχείρηση, συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 6.095,61€ πλέον Φ.Π.Α. 1.480,05 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.
- Με την με αρ./17-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013.

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./10-11-2017) της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά στην επιχείρηση με 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 υποπολλαπλασία της πραγματικής. Σύμφωνα

με την ως άνω έκθεση, η προσφεύγουσα, παρέλαβε κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2016 προϊόντα 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 επιχείρηση με ΑΦΜ, συνολικής αποκρυσβείσας 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 €. Στη συνέχεια, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τη λήψη των ανακριβών φορολογικών στοιχείων και την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους. Για την μη λήψη φορολογικών στοιχείων από τον προμηθευτή της και κατ' επέκταση τη μη έκδοση από την πλευρά της τιμολογίου αγοράς (χωρίς ΦΠΑ), δε δύναται να επιβληθεί πρόστιμο διότι για την κρινόμενη περίοδο (φορολ. έτος 2016) δεν προβλέπεται η επιβολή του από τις κείμενες διατάξεις.

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. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου είναι μη νόμιμες και πρέπει να ακυρωθούν ελλείψει σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, διότι οι εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, βασίζονται αποκλειστικά στην από 10/7/2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων, της οποίας το περιεχόμενό 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, ανατιολογήτη 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 ανατιολογήτη, αυθαίρετη και κακόπιστη ερμηνεία που προσδίδεται στην εν λόγω διάταξη από την συμπροσβαλλόμενη 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. Οι εκδοθείσες πράξεις προσκρούουν στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

Ως προς το αίτημα ακύρωσης της με αρ./17-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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», ενώ στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου «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 στο άρθρο 58 “Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης” του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

“1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση”.

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ.1252/20.11.2015 ορίζεται ότι:

“2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α’)

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α’ της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α’ της παρ. 2 του άρθρου 54). [...]

9. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α’ της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, σε περίπτωση που η διαφορά του φόρου μεταξύ πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και φορολογικής δήλωσης υπερέβαινε σε ποσοστό το 50% του φόρου που προέκυπτε με βάση τη φορολογική δήλωση, χωρίς η ανακρίβεια να οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου, επιβαλλόταν πρόστιμο ίσο με το 30% του ποσού της παραπάνω διαφοράς φόρου (παρ. 1 περ. β’ προΐσχύσαντος άρθρου 58). Με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015 προβλέπεται για την ως άνω περίπτωση η επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του ποσού της διαφοράς του φόρου (παρ. 1 περ. γ’ νέου άρθρου 58)”.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ενώ δεν προβλέπεται πρόστιμο στην περίπτωση ανακριβούς δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και ως εκ τούτου μη νόμιμα επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για την ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 και η με αριθμό/17-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου θα πρέπει να ακυρωθεί ελλείψει σχετικής νομοθετικής διάταξης.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την προσβαλλόμενη πράξη με αρ./17-7-2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, γίνεται δεκτή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς την εν λόγω πράξη.

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 τελεολογική 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 58^A ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν. 4410/2016 από 25/7/2016 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 51§3 του ίδιου ως άνω νόμου, για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

«1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

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 επιχείρησης δεν 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 συνολικά9 Διασαφήσεων Εισαγωγής, στις οποίες είχαν επισυναφθεί ανακριβή ως προς την αξία τιμολόγια εισαγωγής (....8 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 επιχείρηση

..... λειτούργουσε 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 - επιτηδεύματες 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 τραπεζής, 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 επιχείρηση και 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 επιχείρηση υπερέβαιναν 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 επιχείρησης αναλάμβαναν την κατάθεση

του συγκεκριμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης και την παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη.

5) Η συνολική δασμολογητέα αξία των υπό έλεγχο9 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 επιχείρηση με την προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

- Στην ATZENTA 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 τις5 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,/20-02-2017,41/13-06-2017 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 εκδότρια 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^A 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. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/7/2020 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) την **επικύρωση** της με αριθμό/17-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και

β) την **ακύρωση** της με αριθμό/17-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

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

Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ.

α) Η με αριθμό/17-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	740,03 €	740,03 €

β) Η με αριθμό/17-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	100,00 €	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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.