



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/10/2022

Αριθμός απόφασης: 1979

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ , κατοίκου , επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αρ./**18-4-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**18-4-2022** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **702,83 €** διότι έλαβε (από 17/10/2015 και μετά) δύο (2) ανακριβή φορολογικά στοιχεία που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. από την επιχείρηση «.....», συνολικής αποκρυβείας αξίας 5.856,88 €, 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.

Δυνάμει της υπ'αρ. .../14-7-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εμπορία ρούχων, ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, με αφορμή το με αρ. πρωτ. .../10.11.2017 πληροφοριακό δελτίο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχομένου ΕΜΠ.../17-11-2017). Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έλαβε και κατ' επέκταση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε δεκαοκτώ περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής, αποκρυβείας αξίας 14.502,42 €, και έλαβε δύο (2) ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» αποκρυβείας αξίας 5.856,88 €, ως αναλύονται στο παρακάτω πίνακα.

Δ/ση	Έτος	Αρ. Δέματος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ (ΕΛΛΗΝΙΚΑ)	Τεμάχια	€/τεμάχιο	Δηλωθείσα Αξία	Διαμορφωθείσα αξία
.....	12/9/2016	...	παντελόνι	120	1,10	132,00	753,74
		...	παντελόνι	120	1,10	132,00	753,74
		...	παντελόνι	110	1,10	121,00	690,93
		...	παντελόνι	120	1,10	132,00	753,74
		...	παντελόνι	120	1,10	132,00	753,74
		...	παντελόνι	120	1,10	132,00	753,74
		...	παντελόνι	110	1,10	121,00	690,93
		...	παντελόνι	110	1,10	121,00	690,93
		...	παντελόνι	120	1,10	132,00	753,74
		...	παντελόνι	100	1,10	110,00	628,11

ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ				1150	11,00	1.265,00	7.223,34
.....	10/10/2016	...	παντελόνι	130	0,75	97,50	810,08
		...	παντελόνι	130	0,75	97,50	810,08
ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ				260	1,50	195,00	1.620,16
.....	24/10/2016	...	παντελόνι	120	0,70	84,00	622,20
		...	παντελόνι	2	0,70	1,40	10,37
ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ 51705				122	1,40	85,40	632,57
56338	21/11/2016	...	παντελόνι	150	0,90	135,00	1.051,79
ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ				150	0,90	135,00	1.051,79
.....	2/12/2016	...	παντελόνι	118	0,90	106,20	698,99
		...	παντελόνι	122	0,90	109,80	722,68
		...	παντελόνι	104	0,90	93,60	616,06
ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ				344	2,70	309,60	2.037,73
.....	8/12/2016	...	παντελόνι	150	0,90	135,00	1.193,34
		...	παντελόνι	142	0,90	127,80	1.129,69
		...	παντελόνι	140	0,90	126,00	1.113,78
ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ				432	2,70	388,80	3.436,81
.....	15/12/2016	...	πλεκτά	48	0,60	28,80	317,65
ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ				48	0,60	28,80	317,65
ΓΕΝ. ΣΥΝΟΛΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΕΩΝ 2016						3.503,90	21.741,80

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 «..... – ΑΦΜ, 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 προϊόντα χωρίς την έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων όπως αναλύεται ανωτέρω. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης υιοθετώντας τα πορίσματα της από 10/7/2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, με την επισήμανση ότι μετά την κατάργηση από 17/10/2015 της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., δεν προβλέπεται πρόστιμο. Εν προκειμένω, σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987 και την ΠΟΛ1026/2018, το σχετικό παραστατικό που όφειλε να εκδώσει η προσφεύγουσα για τη διαφορά της αξίας προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής, εφόσον ο πωλητής δεν εξέδωσε τιμολόγιο για πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, δεν βαρύνεται με ΦΠΑ.

Παράλληλα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης εφαρμόζοντας τον συντελεστή μετατροπής των αγορών σε πωλήσεις και καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε στο προσφεύγοντα το με αριθμό/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, επί του οποίου ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ.πρωτ./7-12-2021 υπόμνημά του. Ο έλεγχος έκρινε βάσιμους τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ και περιορίστηκε στην έκδοση μόνο της οριστικής Πράξης Προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 66 του Ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι :

1. Πλημμελής η κρίση του παρόντος φορολογικού ελέγχου, καθώς βασίζεται στην πορισματική αναφορά - έκθεση ελέγχου της ΕΛ.Υ.Τ., η οποία εξεδόθη κατά σαφή παράβαση των εφαρμοστέων διατάξεων και κρίνεται πλημμελώς αιτιολογημένη.
2. Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 - Το πρόστιμο του άρθρου 58^Α επιβάλλεται στις πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και όχι στα αγαθά που δεν τιμολογούνται.
3. Η τελωνειακή αρχή δεν διέθετε εν προκειμένω την εξουσία να προβεί σε συμπληρωματική βεβαίωση δασμών, φόρων και λοιπών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων.
4. Εντοπίζονται και συνομολογούνται από τη Διοίκηση (τελωνειακή αρχή) πλημμέλειες κατά τη διαδικασία υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων των επίμαχων διασαφήσεων.
5. Μη σύννομος ο τρόπος υπολογισμού της αξίας στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου.
6. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Παραβίαση δεδikaσμένου που προκύπτει από την με αριθμό αμετάκλητη/2021 αθωωτική απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης άρθρο 5 παρ. 2 ΚΔΔ και της αρχής ne bis in idem.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της ανακρίβειας των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....» και της επίκλησης για καλή πίστη, της μη απόδειξης περί της μη ζήτησης - μη λήψης φορολογικών στοιχείων και της αδικαιολόγητης πρακτικής της Διοίκησης να αποδίδει κατηγορίες σε βάρος οποιουδήποτε έτυχε να αγοράσει από την επιχείρηση του

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, 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 διαλαμβανόμενων 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. Ε' Θεσσαλονίκης, 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.» (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 «.....» λειτουργούσε 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 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 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 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 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.

Μεταξύ των παραληπτών των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και ο προσφεύγων. Τα στοιχεία του περιλαμβάνονται στον πίνακα «ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΑΝΑ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ & ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ» της έκθεσης του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.), στον οποίο καταγράφονται οι παραλήπτες των εμπορευμάτων στους οποίους η επιχείρηση «..... – Α.Φ.Μ.», είτε δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, είτε εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς τις ποσότητες και τις αξίες. Επιπλέον, από την πορισματική έκθεση της ΕΛΥΤ προκύπτει πως για τον προσδιορισμό των πραγματικών αξιών των εισαγόμενων εμπορευμάτων (στήλη “διαμορφωθείσα αξία” του ανωτέρω πίνακα), αξιοποιήθηκαν οι τηλεφωνικές επικοινωνίες (άρση απορρήτου), στοιχεία από τις εισαγωγές – αγορές εμπορευμάτων από τους πραγματικούς αγοραστές κατά το 2017 (μετά την διακοπή δραστηριοτήτων της επιχείρησης – Α.Φ.Μ.) και άλλα στοιχεία που συλλέχθηκαν κατά την έρευνα (κατασχεθείσα ατζέντα, εκθέσεις προσδιορισμού Δασμών και Φόρων του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης κλπ). Ειδικότερα, η ανωτέρω αρχή αντιπαρέβαλε τις διασαφήσεις και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του «..... – Α.Φ.Μ.» που έλαβε ο προσφεύγων και διαπίστωσε τις ανωτέρω παραβάσεις:

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». Ο προσφεύγων δεν

προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του και να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου, δεδομένου ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκε μόνο η με αριθμό/2021 αθωωτική απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης για το αδίκημα σε βάρος του της λαθρεμπορίας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου καταλογισμού σε βάρος του των ανωτέρω παραβάσεων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής των προστίμων του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Επειδή στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του Ν. [4270/2014](#) (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του Ν. [4270/2014](#) εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του [Π.Δ. 1123/1980](#). [...]

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων

περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

..3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

..5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

..12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος. [...]

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από **1-1-2015 και μετά**, ορίζεται ότι: «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, υπόκειται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου», ενώ στην παρ. 10 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο ή εκδώσει ανακριβές τιμολόγιο για πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ο αγοραστής οφείλει, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, να εκδώσει σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής, το οποίο δεν βαρύνεται με Φ.Π.Α. ή χαρτόσημο σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987 και την ΠΟΛ1026/2018.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015 και μετά), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά, δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις

λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της **παραγράφου 1 του άρθρου 54**. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^α ν. 4174/2013: « 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**».

Επειδή ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και παρ. 11 του Ν. 4308/2014, δεν εξέδωσε σε δεκαοκτώ περιπτώσεις σχετικά παραστατικά που αφορούν στη μη ζήτηση – μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση δεκαοκτώ φορολογικών στοιχείων για αγορές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση - ΑΦΜ και για τις οποίες δεν εκδόθηκαν καθόλου στοιχεία από την προμηθεύτρια επιχείρηση, σύμφωνα με τους αναλυτικούς πίνακες διαφυγόντων φόρων ανά διασάφηση και είδος που απέστειλε η ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης στη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και που όμως **δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου**, βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 για τους λήπτες των ειδών, στους οποίους δεν εκδόθηκε κανένα στοιχείο για συναλλαγές που υπάγονται στο Φ.Π.Α..

Επειδή περαιτέρω ο έλεγχος προέβη ορθώς στην έκδοση του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 προστίμου κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο για τα δύο ανακριβή φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα αλυσιτελώς προβάλλεται.

Ως προς τον 3ο, 4ο και 5ο ισχυρισμό σχετικά με τη διαμορφωθείσα αξία των εμπορευμάτων από την ΕΛ.Υ.Τ.

Ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι οι εν λόγω αξίες προσδιορίζονται από τις τελωνειακές αρχές και όχι από τις φορολογικές και συνεπώς δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικής διαφοράς.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό σχετικά με την με αριθμό/2021 αθωωτική απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης

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, την 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, η επικαλούμενη απόφαση του ποινικού δικαστηρίου 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , ΑΦΜ

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

Η με αρ./**18-4-2022** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	702,83 €	702,83 €

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.