



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή

Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 05/03/2024

Αριθμός απόφασης: 613

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 06/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

- i. της υπ' αριθ.7/10.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017,
- ii. της υπ' αριθ.8/10.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017,
- iii. της υπ' αριθ.9/10.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.7/10.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017, την υπ' αριθ.8/10.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017, και την υπ' αριθ.9/10.10.2023 οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 06/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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 υπ' αριθ.7/10.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 2.600,00€, λόγω α) μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, δη δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά παράβαση του άρθρου 10 ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^α και παρ. 2^α του άρθρου 54 του ανωτέρω Κώδικα, ήτοι 100,00€, και β) μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου Κώδικα υποχρεώσεις, δη μη τήρησης (απλογραφικών) βιβλίων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), παράβασης που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^η και 2^ε του ΚΦΔ, ήτοι 2.500,00€.

Με την υπ' αριθ.8/10.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 7.769,05€, κατόπιν διαπίστωσης άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, συνολικής καθαρής αξίας 64.742,10€ πλέον ΦΠΑ 15.538,11€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 – 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 3 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 15.538,11€ x 50%.

Με την υπ' αριθ.9/10.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, φόρος ποσού 15.538,11€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ύψους 64.742,10€ πλέον ΦΠΑ 15.538,11€, λόγω άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 10/10/2023 εκθέσεων ΚΦΔ – ΕΛΠ και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./31.05.2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./26.11.2018 δελτίο πληροφοριών της ΕΛ.Υ.Τ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από 15/11/2018 έκθεση ελέγχου για τις επιχειρήσεις ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), αναφορικά με τη νόμιμη κατοχή και διακίνηση αλκοολούχων ποτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραβάσεις των τυπικών διαδικασιών. Εκπρόθεσμη κοινοποίηση της επίμαχης εντολής ελέγχου. Αδικοιολόγητη υπέρβαση της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσιαστικά και νόμω αβάσιμες. Ο προσφεύγων λειτούργησε σύννομα και με βάση τις οδηγίες και υποδείξεις των φορολογικών και τελωνειακών αρχών.
3. Έλλειψη αιτιολογίας σύμφωνη με τις επιταγές του άρθρου 17, παρ. 2 του ΚΔΔιαδ.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας.
5. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Η έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων έγινε κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας και ισότητας ενώπιον των φορολογικών βαρών, καθώς και κατά παράβαση υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων και αρχών.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 25 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση... 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. 2341/2017 απόφαση του ΣτΕ, ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση, δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσής του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την

επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, ΣΤΕ 4265/2001).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το άρθρο 25 παρ. 4 του ΚΦΔ προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 10/10/2023 εκθέσεις ΚΦΔ – ΕΛΠ και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η αρχικώς αρμόδια αρχή για το φορολογικό έλεγχο του εισοδήματος του προσφεύγοντος, Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, εξέδωσε και του κοινοποίησε την υπ' αριθ./18.12.2018 εντολή ελέγχου. Εν συνεχεία, μετά την έναρξη λειτουργίας των Ελεγκτικών Κέντρων βάσει της υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α1065199 ΕΞ 2022/05.04.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1702), μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα του ελέγχου στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ο Προϊστάμενος του οποίου εξέδωσε την με αριθμό/31.05.2023 εντολή δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος που ολοκληρώθηκε με τη θεώρηση των οικείων εκθέσεων στις 10/10/2023 και την αυθημερόν έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εντός του οριζόμενου από το άρθρο 36 ΚΦΔ χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017. Επίσης, ουδόλως υφίσταται διάταξη στον Κώδικα Φορολογικής Διάταξης περί προθεσμίας κοινοποίησης εκδοθείσας εντολής ελέγχου. Πέραν τούτου, ακόμη και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται πλημμέλεια ως προς τη διαδικασία, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει βλάβη από αυτές που καθιστούν τις εκθέσεις ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις πλημμελείς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εκπρόθεσμης κοινοποίησης της επίμαχης εντολής ελέγχου και υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα

στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο... β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης... Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ίδιου Κώδικα 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 υποχρέωση καταβολής φόρου,... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «... 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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:... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε 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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

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

Επειδή, με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 10/10/2023 εκθέσεις ΚΦΔ – ΕΛΠ και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτει ότι ο προσφεύγων σύστησε το 2007 την εταιρεία MON. Ε.Π.Ε. (ΑΦΜ), δραστηριοποιούμενος στην εισαγωγή αλκοολούχων ποτών από τη Ρωσία και την Ουκρανία κατά τα έτη 2008 – 2010. Έθετε δε τα εν λόγω ποτά σε ειδικό καθεστώς, σε αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, όπως στην αποθήκη της ΑΕ, όπου διατηρούσε μέρος των αποταμιευμένων εμπορευμάτων κατά τον χρόνο διενέργειας ελέγχου από την ΕΛΥΤ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ήτοι στις 09/05/2017, όπως προκύπτει από την από 15/11/2018 έκθεση ελέγχου της εν λόγω τελωνειακής αρχής που διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. /26.11.2018 δελτίο πληροφοριών της. Ως νόμιμος διαχειριστής της εν λόγω εταιρείας, ο προσφεύγων μεταβίβασε όλα τα αποταμιευμένα αλκοολούχα ποτά στον εαυτό του, με τα Νο 5 - 10/31-12-2011 Ειδικά Στοιχεία Αυτοπαράδοσης. Περαιτέρω, μέρος των αποταμιευμένων εμπορευμάτων, εξήλθαν στις 23/01/2017 και στις 08/03/2017, από την αποθήκη της ΑΕ προς την αποθήκη της Ελεύθερης Ζώνης του Λιμένα Θεσσαλονίκης (Ε.Ζ.Θ.), με τα υπ' αριθ. 480/23.01.2017 και 541/08.03.2017 δελτία αποστολής της ΑΕ και υπό τη συνοδεία υπαλλήλου του τελωνείου ελέγχου, ενώ είχε προηγηθεί πώληση των εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία SA (.....), για τα οποία εκδόθηκαν από την τελευταία (2) τιμολόγια αγοράς (Purchase Invoices), με αριθμούς 1/17.01.17 και 2/06.03.17, αξίας 12.270,00€ και 19.177,20€ αντίστοιχα. Επίσης, μέρος των αποταμιευμένων αλκοολούχων ποτών εξήλθαν από την αποθήκη της τελωνειακής αποταμίευσης προς το τελωνείο εξόδου, στις 14/07/2017 και 11/08/2017, με την κατάθεση από την ΑΕ των αρ. 17GREX200100.....-0 και 17GREX200100.....-3 διασαφήσεων επανεξαγωγής αντίστοιχα, με χώρα εξαγωγής τη Λιβύη. Είχε προηγηθεί πώληση των εμπορευμάτων από τον προσφεύγοντα στην αγοράστρια εταιρία LTD (.....), για την οποία εκδόθηκαν από την τελευταία τα με αριθμούς 1/14.07.2017 και 2/07.08.17 τιμολόγια αγοράς (Purchase Invoices) LTD, αξίας 19.404,00€ και 13.890,90€ αντίστοιχα. Εκτός των ανωτέρω, τα ποσά (αξίες) των προαναφερθεισών πωλήσεων καταβλήθηκαν σε μετρητά με τη μεσολάβηση διαφόρων αλλοδαπών και ημεδαπών προσώπων προς τον νόμιμο εκπρόσωπο της ΑΕ (για λογαριασμό του προσφεύγοντος). Κατόπιν τούτου και λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις ελέγχου της ΕΛΥΤ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι πωλήσεις των αλκοολούχων

ποτών προς τις υπεράκτιες εταιρίες SA και LTD, συνολικής αξίας 64.742,10€, συνιστούν έσοδο από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, χωρίς κόστος αγορών καθότι ο προσφεύγων δεν κατέβαλε αντίτιμο για την απόκτησή τους και ταυτοχρόνως, αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.2859/2000.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ελλιπής καθότι η ελεγκτική αρχή βασίστηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Ωστόσο, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της ελεγκτικής αρχής διενεργήθηκαν βάσει πραγματικών περιστατικών και εκδοθέντων φορολογικών και λογιστικών στοιχείων, ήτοι συνεκτιμώντας τα εκδοθέντα ειδικά στοιχεία αυτοπαράδοσης με τα οποία ο προσφεύγων απέκτησε την κυριότητα των αλκοολούχων ποτών, δίχως να καταβάλει τίμημα, σε συνδυασμό με τα ληφθέντα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσαν οι αγοράστριες αλλοδαπές εταιρείες και τις αποδείξεις είσπραξης μετρητών.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι ενέργειές του έλαβαν χώρα κατόπιν καθοδήγησης και υποδείξεων υπαλλήλων των φορολογικών και τελωνειακών αρχών. Όμως, ακόμη και αν ισχύει κάτι τέτοιο, απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δε δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, βάσει του άρθρου 9 παρ. 4 του ΚΦΔ.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας και σύννομων ενεργειών βάσει οδηγιών υπαλλήλων της Φορολογικής και της Τελωνειακής Διοίκησης, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4^ο και 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής 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 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 ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση

διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της νομιμότητας, της αναλογικότητας, της επιείκειας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./06.11.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ.7/10.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2017**

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	2.600,00
------------------------	----------

**Υπ' αριθ.8/10.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2017**

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	7.769,05
-------------------------	----------

**Υπ' αριθ.9/10.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Κύριος φόρος	15.538,11
--------------	-----------

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.