



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/04/2023

Αριθμός απόφασης: 803

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017) 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).
 - δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β΄ 6009)
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 13/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ....., Τ.Κ., κατά της με αρ./7-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας 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. Έδεσσας.

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

Επί της από 13/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 αριθμό/7-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.479,11 €** για τις ακόλουθες παραβάσεις :

1) Μη ζήτηση – μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση σχετικού παραστατικού προς τεκμηρίωση της συναλλαγής σε δεκαοκτώ (18) περιπτώσεις από την επιχείρηση «.....– ΑΦΜ», συνολικής καθαρής αξίας 27.599,23 €, πλέον ΦΠΑ 6.559,91 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 5, 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Ποσό καταλογισμού : 6.599,91 X 50% = **3.279,95 €**

2) Λήψη ενός (1) ανακριβούς φορολογικού στοιχείου (αριθμός/8-12-2016) εκδόσεως της επιχείρησης «.....– ΑΦΜ» με ποσό ανακρίβειας 1.659,72 €, πλέον ΦΠΑ 398,32 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 5, 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Ποσό καταλογισμού : 398,32 X 50% = **199,16 €**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με αφορμή το με αρ. πρωτ./13.12.2017 πληροφοριακό δελτίο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έλαβε δεκαοκτώ (18) φορολογικά στοιχεία για την αγορά εμπορευμάτων και έλαβε ένα (1) ανακριβές φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ κατά το φορολογικό έτος 2016. Ειδικότερα, σύμφωνα με την 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 ο, ο οποίος φερόμενος ως εισαγωγέας των εν λόγω εμπορευμάτων, εισήγαγε από την Τουρκία, προϊόντα με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής.

Η από 07/12/2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας υιοθέτησε τις παραδοχές της επισυναπτόμενης σε αυτήν, έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας προέκυψε ότι, ο προσφεύγων δεν έλαβε δεκαοκτώ (18) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ στο φορολογικό έτος 2016 για την αγορά εμπορευμάτων καθαρής αξίας 27.599,23 €, σύμφωνα με τους αναλυτικούς πίνακες διαφυγόντων φόρων ανά διασάφηση και είδος που απέστειλε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και δεν εξέδωσε ο ίδιος φορολογικά στοιχεία λόγω της άρνησης έκδοσης του υπόχρεου. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι το/08-12-2016 φορολογικό στοιχείο που έλαβε από την επιχείρηση «.....του», αντιπαραβαλλόμενο με την αριθμό/08.12.2016 διασάφηση, φέρει ακριβώς την ίδια περιγραφή ειδών και την ίδια ποσότητα με διαφορετικές αξίες και ως εκ τούτου κρίθηκε ανακριβές. Στη συνέχεια, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

1. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου- Μη νόμιμη και επαρκής αιτιολογία – Πλάνη περί τα πράγματα – 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 – Πλημμελής η πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ..
2. Ο κωδικός TARIC δεν προβλέπεται από την νομοθεσία ως βάση για τον υπολογισμό διαμορφωθείσας αξίας με αποτέλεσμα να είναι εσφαλμένη – αναιτιολόγητη η διαμόρφωση αξίας, σύμφωνα με την πορισματική έκθεση της ΕΛ.Υ.Τ., την οποία υιοθέτησε και ο παρών φορολογικός έλεγχος

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη προβλεπόμενου από τις κείμενες διατάξεις προστίμου.

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 προκύπτων 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 ζημίες.

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 υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται 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 **δε 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 με το άρθρο 58^Α του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και σύμφωνα την παρ.3 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου ισχύει από τις 25.7.2016 και μετά, ορίζεται :

«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.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο

έκδοσης της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

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 (18) περιπτώσεις σχετικά παραστατικά που αφορούν στη μη ζήτηση – μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση δεκαοκτώ φορολογικών στοιχείων προς τεκμηρίωση της συναλλαγής για αγορές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση- ΑΦΜ, σύμφωνα με τους αναλυτικούς πίνακες διαφυγόντων φόρων ανά διασάφηση και είδος που απέστειλε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και που όμως, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, **δεν προβλέπονταν η επιβολή προστίμου**, καθώς πρόκειται για πράξεις που δε βαρύνονται με Φ.Π.Α.. Περαιτέρω, έλαβε το με αριθμό/8-12-2016 τιμολόγιο, το οποίο κρίθηκε ανακριβές με αποκρυσταλλωμένη καθαρή αξία 1.659,72 € πλέον ΦΠΑ 398,32 €. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη με αριθμό/7-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας θα πρέπει να τροποποιηθεί, ήτοι να ακυρωθεί το (α) σκέλος της και ως προς το σκέλος (β) να καταλογιστεί πρόστιμο ύψους 250,00€.

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

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 ενώπιόν 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 Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, 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 Ε.Λ.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 ετοιμών ενδυμάτων). Οι ίδιοι πραγματοποιούσαν τις παραγγελίες στους Τούρκους προμηθευτές, εξοφλούσαν τα εμπορεύματα, είτε τοις μετρητοίς με χρήματα που μετέφεραν παρανόμως στην Τουρκία είτε μέσω τραπέζης, υποπίπτοντας έτσι στο αδίκημα της λαθρεμπορίας. Περαιτέρω, οι ίδιοι οι αγοραστές έδιναν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη (logistics) στην Κωνσταντινούπολη με την επωνυμία Εκεί τα εμπορεύματα χωρίζονταν ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα και συσκευάζονταν σε τσουβάλια. Τέλος, αποστέλλονταν στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης προς την 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 ΑΤΖΕΝΤΑ που βρέθηκε στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης, η οποία περιέχει τους κωδικούς που έχουν δοθεί σε κάθε έναν πραγματικό παραλήπτη- αγοραστή, καθώς και στοιχεία του κάθε παραλήπτη βάσει των οποίων εκδίδονται τα σχετικά τιμολόγια πώλησης (ΑΦΜ, Επωνυμία, Διεύθυνση). Ο προσφεύγων είχε το κωδικό παραλήπτη 653.
- Στις καταστάσεις «HESAP» (μετάφραση στα ελληνικά -λογαριασμός-) στις οποίες καταγράφονται ανά φορτηγό ο παραλήπτης, ο αριθμός των κιβωτίων-δεμάτων για τον συγκεκριμένο παραλήπτη, το βάρος αυτών και τα μεταφορικά που χρεώνονται σε κάθε παραλήπτη, οι οποίες στάλθηκαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την υπάλληλο της εκδότριας επιχείρησης.
- Στα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την υπάλληλο της εκδότριας επιχείρησης και αυτά αποστάλθηκαν στην ως άνω υπηρεσία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης και τα οποία αναφέρουν αναλυτικά τους κωδικούς των παραληπτών. Σημειώνεται ότι το ως άνω τελωνείο διαθέτει κιβωτολόγια με τους κωδικούς παραληπτών για κάθε δέμα- κιβώτιο για τις 285 διασαφήσεις από το σύνολο των 308, αφού για τις υπόλοιπες διασαφήσεις, τα κιβωτολόγια που κατατέθηκαν κατά τον τελωνισμό δεν αναφέρουν κωδικό τελικού παραλήπτη.
- Στις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Στις Εκθέσεις Προσδιορισμού Δασμών και Φόρων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης με τα αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../12-06-2017, ΕΜΠ .../26-06-2017 και .../11-04-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης σε απάντηση των αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../20-12-2016, .../20-02-2017, .../13-06-2017 και .../16-03-2017 εγγράφων της ως άνω υπηρεσίας, σύμφωνα με τις οποίες, από το σύνολο των 308 υπό έλεγχο διασαφήσεων εισαγωγής το Τελωνείο αποδέχτηκε τη δηλωθείσα αξία

για τις 19, ενώ για τις υπόλοιπες 289 διαμόρφωσε νέα δασμολογητέα αξία και συνεπώς προσδιόρισε τους αναλογούντες διαφυγόντες φόρους. Η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης δημιούργησε ηλεκτρονικό αρχείο σε μορφή «Excel» στο οποίο καταχωρήθηκαν αναλυτικά ανά Διασάφηση Εισαγωγής κάθε δέμα-κιβώτιο χωριστά, τα είδη και οι ποσότητες που περιέχονται σε αυτό, η δηλωθείσα αξία ανά τεμάχιο ή κιλό (στην περίπτωση υφάσματος ή αξεσουάρ), η διαμορφωθείσα αξία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, οι διαφυγόντες φόροι όπως προσδιορίστηκαν από το Α' Τελωνείο, καθώς και ο κωδικός του παραλήπτη για το κάθε δέμα. Σημειώνεται ότι στο εν λόγω αρχείο περιλαμβάνεται το σύνολο των υπό έλεγχο (308) Διασαφήσεων Εισαγωγής στις περιπτώσεις δε που η δηλωθείσα αξία έγινε αποδεκτή από το Τελωνείο (19 Δ/σεις) δεν προκύπτουν διαφυγόντες φόροι και η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Επειδή τα στοιχεία που αφορούν στην επιχείρηση του προσφεύγοντα αντλήθηκαν από το με αρ. πρωτ./18-12-2017 έγγραφο της ΕΛ.Υ.Τ., με το οποίο απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας πίνακες με τα εμπορεύματα που αγόρασε ο προσφεύγων από τον

Επειδή ο έλεγχος της φορολογικής αρχής διαπίστωσε τις εν λόγω παραβάσεις κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, 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 653 που, όπως προκύπτει από την κατασχεμένη ατζέντα, αντιστοιχίζεται στον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2016 είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της (βιβλία) οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) έκδοσης της επιχείρησης Από την αντιπαραβολή του πίνακα παραληφθέντων εμπορευμάτων ανά διασάφηση που αφορά στον προσφεύγοντα και ο οποίος απεστάλη από την ΕΛ.Υ.Τ. στη Δ.Ο.Υ., με τα ληφθέντα και καταχωρηθέντα στα τηρούμενα βιβλία, τιμολόγια εκδόσεως «.....- Α.Φ.Μ.», διαπιστώθηκε ότι τα πέντε από αυτά (ΤΙΜ .../21.03.2016, .../24.05.2016/06.09.2016/10.10.2016/11.11.2016) φέρουν διαφορετικές ποσότητες ρούχων, διαφορετικές αξίες και δεν υπάρχει απόλυτη συμφωνία στην περιγραφή των ειδών, ενώ τα δύο από αυτά δεν συσχετίζονται με καμία διασάφηση του πίνακα διαφυγόντων φόρων. Επιπλέον, για το με αριθμό/08-12-2016 τιμολόγιο διαπιστώθηκε ότι η αξία που αναγράφεται σε αυτό είναι κατώτερη της διαμορφωθείσας αξίας της σχετικής με αυτό διασάφησης.

Επειδή, προκειμένου να επιβληθεί ένας φόρος ή ένα πρόστιμο θα πρέπει η φορολογική αρχή να διαπιστώσει την ύπαρξη φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει. Περαιτέρω δε, οφείλει να υπαγάγει τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά έχουν διαπιστωθεί από τον έλεγχο, στην αντίστοιχη νομική βάση.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την με αριθμό 2014/2019 απόφαση ΔΕΔ, η οποία αφορά σε υπόθεση για την οποία τα τιμολόγια έκδοσης χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, παράβαση η οποία εν προκειμένω δεν υφίσταται, καθώς η επιχείρηση του είναι υπαρκτή και διενεργούσε συναλλαγές, ενώ δεν αποδείχθηκε ότι ο προσφεύγων αγόραζε απευθείας από την Τουρκία τα εμπορεύματα που εισήγαγε ο, όπως ο ίδιος ορθώς ισχυρίζεται.

Στην κρινόμενη υπόθεση, ο εισήγαγε τα είδη που παραδόθηκαν στον προσφεύγοντα, 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 653), βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από την ΕΛ.Υ.Τ., παραδόθηκαν στον προσφεύγοντα, στον οποίο πώλησε είδη, τόσο χωρίς την έκδοση τιμολογίων, όσο και με ανακριβή έκδοση τιμολογίου, όπως αναφέρεται ανωτέρω.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται περαιτέρω ότι τα είδη των διασαφήσεων δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια που έλαβε από τον, διότι αφορούν είδη που δεν αποτελούν αντικείμενο των εργασιών του. Ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει αναπόδεικτος, καθώς οι επίμαχες διασαφήσεις αφορούν σε εισαγωγή ενδυμάτων (μπλούζες, παντελόνια, φορέματα κλπ.), είδη που συμφωνούν με αυτά που αναγράφονται στα τιμολόγια εκδόσεως που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς και να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου. Ο δε ισχυρισμός του ότι καλόπιστα αποδέχθηκε τα εμπορεύματα από τον ανωτέρω εκδότη, διότι δεν μπορούσε να γνωρίζει εάν αυτά εισήχθησαν νόμιμα ή όχι, αλυσίτελως προβάλλεται, καθώς το ζητούμενο εν προκειμένω είναι η μη λήψη και η ανακριβής λήψη φορολογικών στοιχείων, παράβαση για την οποία δεν τίθεται θέμα καλής πίστης.

Ως προς τον ισχυρισμό σχετικά με τη διαμορφωθείσα αξία των εμπορευμάτων από την ΕΛ.Υ.Τ..

Επειδή ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των προϊόντων που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων από την επιχείρηση “.....” έγινε με βάση τη δασμολογητέα αξία που προσδιόρισε το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Καν. (ΕΟΚ) 2913/1992 του Συμβουλίου της 12^{ης} Οκτωβρίου 1992 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και του Καν. (ΕΟΚ) 2454/1993 για την περίοδο έως 30/4/2015 και των διατάξεων του Καν. (ΕΕ) 952/2013 του Συμβουλίου της 9^{ης} Οκτωβρίου 2013 για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 215/2447 για την περίοδο 1/5/2015 – 15/12/2016. Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθώς οι τελωνειακές διατάξεις κατά τον προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας αλυσίτελως προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος, διότι ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται με βάση τις διατάξεις των φορολογικών νόμων που ισχύουν, τόσο κατά την τέλεση των παραβάσεων, όσο και κατά την διενέργεια του ελέγχου και συνεπώς, η φορολογική αρχή δεν έχει την αρμοδιότητα να ελέγξει την τυχόν μη ορθή εφαρμογή άλλων νόμων μη φορολογικών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αρ. της με αρ./7-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/7-12-2022 πράξη επιβολή προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	3.479,11 €	250,00 €

Το 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.