



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09.11.2018

Αριθμός απόφασης: 1797

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/27-4-2017 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 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στη ..., επί της οδού, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των: 1) με αρ. .../26.04.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, 2) με αρ. .../26.04.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, 3) με αρ. .../26.04.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου

φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, 4) με αρ. .../26.04.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, 5) με αρ. εντολής .../02.03.2018 και με ημερομηνία έκδοσης 26.04.2018 έκθεσης ελέγχου και 6) με αρ. πρωτ. .../02.05.2013 κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από .../06/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.
7. Το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./24-10-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κατόπιν της με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./04.10.2018 ΕΞ ΕΜΠ κλήσης προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.
8. Την με αρ. .../24.10.2018 Πράξη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για συμπληρωματικό έλεγχο, σύμφωνα με το κεφ. Δ' παρ. 3 της ΠΟΛ 1069/2014.
9. Την από 01.11.2018 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, που διαβιβάστηκε με το με αρ. πρωτ./02.11.2018 έγγραφό της.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «....», 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. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία κοινοποιήθηκε την 02.05.2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.000,00€, διότι έλαβε 16 ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ... και ως εκ τούτου δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τη διαφορά της αξίας των εμπορευμάτων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 κατά παράβαση των άρθρων 6, 7, 8 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 8 παρ. 10 και 11 της ΠΟΛ 1004/2013, η παράβαση των οποίων επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ', παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013.

Με την με αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία κοινοποιήθηκε την 02.05.2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 3.000,00€, διότι έλαβε 12 ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ... και ως εκ τούτου δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τη διαφορά της αξίας των εμπορευμάτων για τη φορολογική περίοδο 19/01/2015-12/10/2015 κατά παράβαση των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.

4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, η παράβαση των οποίων επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ', παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013.

Με την με αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία κοινοποιήθηκε την 02.05.2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 138,04€, διότι έλαβε 5 ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τη διαφορά της αξίας των εμπορευμάτων για τη φορολογική περίοδο 30/11/2015-21/12/2015 κατά παράβαση των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, η παράβαση των οποίων επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Με την με αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία κοινοποιήθηκε την 02.05.2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.547,41€, διότι έλαβε 18 ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τη διαφορά της αξίας των εμπορευμάτων για τη φορολογική περίοδο 18/01/2016-15/12/2016 κατά παράβαση των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, η παράβαση των οποίων επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με αφορμή το με αρ. πρωτ. .../10.11.2017 πληροφοριακό δελτίο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι η ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» έλαβε 51 ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016. Ειδικότερα από την με ημερομηνία 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης προέκυψαν τα κάτωθι:

«Μεγάλος αριθμός επιτηδευματιών που δραστηριοποιείται στον κλάδο ένδυσης-υπόδησης προμηθεύεται τα εμπορεύματά του και τις πρώτες ύλες (υφάσματα) από την Τουρκία. Ο επιχειρηματίας αρχικά μεταβαίνει ο ίδιος στην Τουρκία για να πραγματοποιήσει τις επαφές με τους προμηθευτές. Προβαίνει σε συμφωνίες με αυτούς και τους πληρώνει μετρητοίς με χρήματα που έχει μεταφέρει παρανόμως στην Τουρκία. Η συμφωνία προβλέπει ότι τα εμπορεύματα δεν θα εξαχθούν απευθείας από τον Τούρκο πωλητή, αλλά θα παραδοθούν στην Κωνσταντινούπολη στην εταιρία Η εν λόγω εταιρία, όπως καταδεικνύει και η επωνυμία της, είναι μεταφορική και αναλαμβάνει τη μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ελλάδα. Σχετικές οι συνδιαλέξεις του ...-συνεργάτη του ... στην Αθήνα-(αρ. 194, 1382, 2605, 3088, 3109, 3794, 3835, 4126, 4317, 4483, 4839) στις οποίες περιγράφεται αναλυτικά ο εν λόγω μηχανισμός δόλου- απάτης. Ενδεικτικές-αποκαλυπτικές οι συνδιαλέξεις του ... (αρ. 44, 52, 67, 176, 231, 528, 553, 585, 748, 806, 1445).

Αφού παραδοθούν τα προς εισαγωγή εμπορεύματα στην «....», υπάλληλοι της τα συσκευάζουν σε τσουβάλια, προκειμένου να παραπλανήσουν τις Ελληνικές τελωνειακές αρχές για την ποιότητα και την αξία των εμπορευμάτων. Κάθε τσουβάλι φέρει γραμμένο τον κωδικό του τελικού παραλήπτη στην Ελλάδα, καθώς και έναν αύξοντα αριθμό, ο οποίος αφορά στη συγκεκριμένη αποστολή. Με αυτόν τον τρόπο συγκεντρώνονται περίπου 400 με 500 τσουβάλια, συνολικού βάρους 16-20 τόνων, φορτώνονται σε φορτηγό αυτοκίνητο και αποστέλλονται στην Ελλάδα.

Για τον τελωνισμό όλων των εμπορευμάτων, τα οποία όπως αναφέρθηκε έχουν δεκάδες παραλήπτες στην Ελλάδα, εκδίδεται τιμολόγιο ανακριβές ως προς τις αξίες (υποτιμολόγηση), από άλλη Τούρκικη εταιρία, η οποία καμία σχέση δεν έχει με τα εν λόγω εμπορεύματα, που περιλαμβάνει το σύνολο των εμπορευμάτων και αναφέρει ως αγοραστή την επιχείρηση «....». Στο εν λόγω τιμολόγιο καταγράφονται γενικά τα εμπορεύματα (δηλαδή 3.000 παντελόνια, 5.000 μπλούζες κτλ) χωρίς να γίνεται αναφορά σε σύνθεση, κωδικό είδους, ποιότητα, μεγέθη. Οι αναγραφόμενες στο τιμολόγιο αξίες δεν έχουν καμία σχέση με αυτές που έχουν πληρωθεί από τους Έλληνες επιχειρηματίες στους πραγματικούς Τούρκους προμηθευτές, είναι δε υποπολλαπλάσιες των πράγματι καταβληθεισών (ενδεικτικές οι συνδιαλέξεις του ... αρ. 3310, 3462, 3835, 4471). Η Ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία «....», είναι ο συνεργάτης της στην Ελλάδα και αναλαμβάνει τον τελωνισμό με υποτιμολόγηση της δασμολογητέας αξίας (αρθ. 155 παρ. 2θ του Ν. 2960/01) και την παράδοση των προϊόντων στους πραγματικούς αγοραστές στο εσωτερικό της χώρας (λήπτες λαθρεμπορευμάτων-αρθ. 155 παρ. 2ζ του Ν. 2960/01).

Η Ελληνική επιχείρηση «....» η οποία φέρεται να έχει πραγματοποιήσει το διάστημα από 18-03-2014 έως 30-09-2016 εισαγωγές, κυρίως κλωστοϋφαντουργικών ειδών, συνολικού βάρους 4.000 τόνων, δεν διαθέτει αποθηκευτικό χώρο. Μετά τον τελωνισμό των εμπορευμάτων, με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής και την καταβολή ελάχιστων επιβαρύνσεων (ΦΠΑ), το φορτηγό αυτοκίνητο οδηγείται στη μεταφορική εταιρία (... Μεταφορική) στο Καλοχώρι Θεσ/νίκης. Εκεί εκφορτώνονται τα τσουβάλια-δέματα και άμεσα αρχίζει η παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές (σε όλη την Ελληνική επικράτεια) με επιλεκτική έκδοση τιμολογίων πώλησης. Η παράδοση στη Θεσ/νίκη γίνεται με "φορτοταξί", ενώ στην Αθήνα τα εμπορεύματα μεταφέρονται με άλλο φορτηγό της «.... Μεταφορική».

Η αμοιβή για την μεταφορά από Τουρκία, τον τελωνισμό και την παράδοση σε κάθε επιχείρηση, ανέρχεται σε περίπου 1 ευρώ ανά κιλό παραδιδόμενου εμπορεύματος (ενδυμάτων) και 0,5 ευρώ ανά κιλό παραδιδόμενου υφάσματος. Η εν λόγω αμοιβή, πληρώνεται από τους τελικούς παραλήπτες κυρίως μετρητοίς και πάντα χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου (παροχής υπηρεσιών). Επιπλέον ο παραλήπτης των εμπορευμάτων καταβάλει μετρητοίς τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από την επιχείρηση «....», προς κάλυψη της μεταφοράς

των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας (ενδεικτικές οι συνομιλίες ... αρ. 448, 581, 624, 689, 879, 1546, 1550).

Οι αξίες που αναγράφονται στα τιμολόγια πώλησης στο εσωτερικό της χώρας είναι ελάχιστα μεγαλύτερες (περίπου 10%) από αυτές που δηλώνονται κατά την εισαγωγή. Οι αναγραφόμενες δε ποσότητες στην πλειοψηφία των τιμολογίων είναι ανακριβείς δεδομένου ότι οι περισσότεροι παραλήπτες δεν επιθυμούν να αποτυπώνεται στα τιμολόγια η πραγματική ποσότητα των προϊόντων που παραλαμβάνουν. Επειδή όμως οι συμμετέχοντες γνωρίζουν ότι, σε ενδεχόμενο έλεγχο αποθεμάτων με την μέθοδο της «κλειστής αποθήκης» από τις Τελωνειακές ή Φορολογικές Αρχές και με δεδομένο ότι δεν διαθέτουν αποθηκευτικό χώρο, πρέπει να παρουσιάσουν ως πωληθείσες όλες σχεδόν τις εισαχθείσες ποσότητες εμπορευμάτων, φροντίζουν έτσι ώστε οι ποσότητες που τιμολογούνται να είναι περίπου ίδιες με αυτές που εισάγονται. Αυτό επιτυγχάνεται με την έκδοση τιμολογίων σε επιχειρήσεις που θέλουν να παρουσιάσουν αυξημένες αγορές. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση πελάτη που τηλεφωνεί στην υπάλληλο της «....» (συνομιλία ... αρ. 214) για να της θυμίσει ότι μέχρι τέλη Σεπτεμβρίου 2016 χρειάζεται τιμολόγιο με καθαρή αξία περίπου 15.000 ευρώ. Επίσης στις 14-06-2016, μία ημέρα μετά τον φυσικό έλεγχο των εμπορευμάτων που πραγματοποιήθηκε από κλιμάκιο ελεγκτών της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε το αρ. .../14-06-2016 Τιμολόγιο Πώλησης προς την επιχείρηση (σύζυγο του) με περίπου 4.600 τεμάχια διαφόρων ρούχων. Παρομοίως στις 27-06-2016 εκδόθηκε το αρ Τιμολόγιο Πώλησης προς την ίδια επιχείρηση με περίπου 9.000 τεμάχια.

Ο προαναφερόμενος μηχανισμός απάτης που εφαρμόζεται εκτεταμένα από πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνται κυρίως στον κλάδο ένδυσης-υπόδησης (εντοπίστηκαν περίπου 600 επιχειρήσεις, οι οποίες παρέλαβαν εμπορεύματα από την προαναφερόμενη επιχείρηση), έχει σαν αποτέλεσμα την απόκτηση εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι αυτούς επιβαρύνσεις (ΦΠΑ) στις περιπτώσεις που εκδίδεται τιμολόγιο από την επιχείρηση «....», που όπως προαναφέρθηκε, λειτουργούσε και διαχειριζόταν ο με τους λοιπούς συνεργούς του, ή χωρίς επιβαρύνσεις στις περιπτώσεις που δεν εκδίδεται τιμολόγιο. Έτσι οι αγοραστές έχουν την δυνατότητα να προβαίνουν στη συνέχεια σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών παραστατικών ή με την έκδοση παραστατικών με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες».

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 επιχείρηση «....», ως ακολούθως:

- Την ATZENTA που βρέθηκε στην έδρα της επιχείρησης στο χώρο εργασίας της 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).

- Τις 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
- Τα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την 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-προφανώς παραλήφθηκε η στήλη με την εν λόγω πληροφόρηση.
- Τις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Τις 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 άρα η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα τον κωδικό 2003, με τον οποίο ταυτοποιείται η ως άνω συναλλασσόμενη με την επιχείρηση του «...» και με τον κωδικό αυτό παρακολουθούνταν οι συναλλαγές της με αυτήν. Ο παραλήπτης με τον κωδικό 2003 φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης για το έτος 2014 δεκαέξι (16) διασαφήσεων, για το έτος 2015 δεκαεπτά (17) διασαφήσεων και για το έτος 2016 δεκαοκτώ (18) διασαφήσεων.

Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου με ημερομηνία 26.04.2018 της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης υιοθέτησε τις παραδοχές της επισυναπτόμενης σε αυτήν, με ημερομηνία 10.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Από την με ημερομηνία 26.04.2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι, η ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «...»: α) έλαβε τέσσερα (4) ανακριβή φορολογικά στοιχεία και β) δεν έλαβε σαράντα επτά (47) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 και ως εκ τούτου εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι ουδέποτε έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία, καθώς και ότι δεν αποδείχθηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ότι τα κατασχεθέντα εμπορεύματα, που βρέθηκαν στην κατοχή της επιχείρησης «...» προοριζόταν για την προσφεύγουσα ή ότι εισήχθησαν από αυτήν στην Ελλάδα ή ακόμη ότι παραδόθηκαν σε αυτήν με σκοπό τη μεταπώλησή τους. Επιπλέον με το αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .../24-10-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας ετερόρρυθμης εταιρίας ενώπιον της υπηρεσίας μας, η ως άνω επικαλείται επικουρικώς την εσφαλμένη νομική βάση, στην οποία εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προσκομίζοντας συγχρόνως το βιβλίο εξόδων της προσφεύγουσας των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2014 – 31.12.2014, 01.01.2015 – 31.12.2015 και 01.01.2016 – 31.12.2016, καθώς και τα υπ' αρ. .../11-04-2014, .../20-05-2014, .../10-06-2014 και .../13-10-2014 δελτία αποστολής – τιμολόγια πώλησης εκδόσεως του

Κατόπιν των ανωτέρω, εξεδόθη η υπ' αρ. .../24.10.2018 πράξη του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αποφασίστηκε η αναπομπή της υπό εξέταση υπόθεσης, η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .../24.10.2018 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να κριθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., αν μπορούν τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Σε συνέχεια της υπ' αρ. .../24.10.2018 πράξης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, συντάχθηκε η από 01.11.2018 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, σύμφωνα με την οποία αναπροσαρμόστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ως ακολούθως:

Ως προς την με αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου, γίνεται δεκτό ότι για τέσσερις (4) διασαφήσεις που αφορούσαν ενδύματα προορισμένα να παραδοθούν στην προσφεύγουσα, εκδόθηκαν από την επιχείρηση ανακριβή ως προς την ποσότητα στοιχεία και επομένως η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει αντίστοιχα έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, σύμφωνα με την παρ. 8 της ΠΟΛ 1023/2014. Επιπλέον για τις υπόλοιπες δώδεκα (12) διασαφήσεις που αφορούσαν ενδύματα προορισμένα να παραδοθούν στην προσφεύγουσα, δεν εκδόθηκαν από την

επιχείρηση φορολογικά παραστατικά, επομένως η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει αντίστοιχα έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, σύμφωνα με την παρ. 8 της ΠΟΛ 1023/2014. Για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου που στοιχειοθετούν παράβαση των διατάξεων της παρ. 8 της ΠΟΛ 1023/2014 και του αρ. 54 παρ. 1 περ. θ' και 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 το πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 4.000,00€ ($16 \times 250 \text{€} = 4.000,00 \text{€}$).

Ως προς την με αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου, γίνεται δεκτό ότι σε δώδεκα (12) περιπτώσεις η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τιμολόγιο αγοράς, ως όφειλε, διότι κατά την παράδοση των πωληθέντων εμπορευμάτων, όπως αυτά απεικονίστηκαν σε δώδεκα (12) διασαφήσεις, δεν εξεδόθησαν από τον πωλητή φορολογικά στοιχεία. Για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου που στοιχειοθετούν παράβαση των άρθρων 8, 10 και 11 του Ν. 4308/2014 και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ', παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 το πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 3.000,00€ ($12 \times 250 \text{€} = 3.000,00 \text{€}$).

Ως προς τις με αρ. .../26.04.2018 και .../26.04.2018 πράξεις επιβολής προστίμου, γίνεται δεκτό ότι εκδόθηκαν εκ παραδρομής, διότι για τη χρονική περίοδο που καταλαμβάνουν, ήτοι από 17.10.2015 έως 31.12.2016, η παράλειψη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αγοράς δε συνιστά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, εφόσον αυτές τυγχάνουν εφαρμογής στις περιπτώσεις συναλλαγών που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί της αμφισβήτησης των αποδιδόμενων σ' αυτήν παραβάσεων

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, 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».

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.».

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. Πωλητές των ως άνω εμπορευμάτων ήταν ο, ο οποίος φέρεται 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 επιχείρηση με κωδικό παραλήπτη 2003, όπως αυτός προέκυψε από την κατασχεθείσα ατζέντα, η οποία βρέθηκε στην έδρα της επιχείρησης του «....», παρέλαβε προϊόντα από τον, με ανύπαρκτα ή ανακριβή εκ μέρους του πωλητή φορολογικά στοιχεία και επομένως είχε τη δυνατότητα να προβαίνει σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση ή με την έκδοση ανακριβών φορολογικών παραστατικών. Τα ως άνω πραγματικά περιστατικά, τα οποία προέκυψαν από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης αποδεικνύονται πλήρως, αφενός μεν από την κατασχεθείσα ατζέντα, στην οποία προσδίδεται ο κωδικός 2003 στην προσφεύγουσα, αφετέρου δε από τα κιβωτολόγια και την κατάσταση λογαριασμού μεταφορικής εταιρίας, στα οποία συσχετίζεται αναλυτικώς ο κωδικός παραλήπτη 2003 με παραλαβές εμπορευμάτων και αριθμούς διασαφήσεων, ενώ η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει το αντίθετο από τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί της λανθασμένης νομικής βάσης των κυρώσεων

Φορολογική περίοδος 01.01.2014 – 31.12.2014 – σχετ. η υπ' αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» του Ν.4093/2012, με τις τροποποιήσεις του Ν.4223/2013:

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. ...

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. ...

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία....»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ): «5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου **το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.**

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α. Φ. Μ.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Περαιτέρω στην **ΠΟΛ 1004/2013** ορίζεται ότι: «...Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως, εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) **Για το χρόνο γνωστοποίησης** που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' του Ν. 4174/2013: «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 **υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα** ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου».

Περαιτέρω στην παρ. 2 ορίζεται: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... α) **εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής** ή εκπρόθεσμης υποβολής **σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1** και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1».

Επειδή η προσφεύγουσα σε δώδεκα (12) περιπτώσεις δεν έλαβε φορολογικό στοιχείο, ενώ σε τέσσερις (4) περιπτώσεις έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία από τονμε ΑΦΜ, με τα δεδομένα των συναλλαγών να έχουν ως εξής:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. 23%
1	26/03/2014	2808	54,00	441,45	89,11
2	28/03/2014	2969	233,00	1.377,94	263,34
3	01/04/2014	3087	49,00	406,48	82,22
4	03/04/2014	3212	35,00	187,96	35,18
5	11/04/2014	3620	226,50	1.365,88	262,06
6	20/05/2014	4842	203,50	1.414,59	278,55
7	29/05/2014	5216	45,00	286,36	55,51
8	10/06/2014	5586	287,50	1.905,80	372,21
9	07/07/2014	6523	112,50	692,62	133,43
10	13/10/2014	10206	501,25	3.591,78	710,82
11	10/11/2014	11269	99,00	624,16	120,79
12	12/11/2014	11368	81,00	537,02	104,88
13	21/11/2014	11646	325,25	1.729,71	323,03
14	28/11/2014	11889	97,50	614,63	118,94
15	04/12/2014	12171	206,25	1.433,12	282,18
16	20/12/2014	123624	357,50	2.226,15	429,79

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αγοράς εκ μέρους του αγοραστή, σε περίπτωση αρνήσεως του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή εκδίδει ανακριβές τιμολόγιο, ωστόσο ο αγοραστής **υποχρεούται να γνωστοποιήσει** άμεσα το γεγονός τούτο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013 δεν υπέβαλε σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, που

αφορά την ανακριβή ή μη έκδοση δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων, εκ μέρους της επιχείρησης με ΑΦΜ ... και το ποσό του προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014 – 31.12.2014 πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των $16 \times 100,00 \text{ €} = 1.600,00\text{€}$.

Φορολογική περίοδος 01.01.2015 – 16.10.2015 – σχετ. η υπ' αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής 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 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 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 δεν βαρύνεται με ΦΠΑ ή χαρτόσημο σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987.

Επειδή στις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι τις 16-10-2015, ήτοι μέχρι την κατάργηση αυτής με το Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: «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:... **θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»**

Επειδή στην περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:**γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ** ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και **δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ** ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης

ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα».

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ ... για τις παρακάτω πραγματοποιηθείσες αγορές:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. 23%
1	19/01/2015	324	22,50	125,11	23,60
2	12/03/2015	2763	340,75	1.609,51	291,81
3	15/03/2015	2859	79,40	468,60	89,52
4	30/03/2015	3355	875,50	4.858,32	916,05
5	20/04/2015	4110	554,00	3.031,01	569,71
6	14/05/2015	5112	483,40	2.151,73	383,72
7	18/05/2015	5186	42,00	240,48	45,65
8	21/05/2015	5364	56,25	299,97	56,06
9	05/06/2015	5816	327,75	1.703,91	316,52
10	22/06/2015	6296	172,00	988,67	187,83
11	17/09/2015	8605	155,78	1.135,10	225,24
12	12/10/2015	9350	133,85	279,28	33,45

Επειδή η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και παρ. 11 Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 δεν εξέδωσε σε δώδεκα (12) περιπτώσεις σχετικά παραστατικά προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, που αφορούν τη μη λήψη δώδεκα (12) τιμολογίων αγοράς εκ μέρους της επιχείρησης με ΑΦΜ ... και επομένως, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015 – 16.10.2015, ορθώς επεβλήθη ως πρόστιμο, το ποσό των $12 \times 250,00 \text{ €} = 3.000,00 \text{ €}$.

Φορολογική περίοδος 17.10.2015 – 31.12.2015 – σχετ. η υπ' αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου

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' του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015,** ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Επειδή σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο ή όταν 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 ΦΠΑ ή χαρτόσημο σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α 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 το άρθρο 58Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ιδίου νόμου, οι διατάξεις του άρθρου 58Α, εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις

προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4337/2015 (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Οι περιορισμοί και τα κριτήρια για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του άρθρου 7 αναλύονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ για τις παρακάτω πραγματοποιηθείσες αγορές:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Π.Α. 23%
1	30/11/2015	11264	147,35	247,51	23,04
2	30/11/2015	11265	403,30	885,53	110,91
3	10/12/2015	11881	570,25	901,74	76,24
4	17/12/2015	12262	62,40	117,18	12,60
5	21/12/2015	12332	295,40	527,17	53,31
	ΣΥΝΟΛΟ		1.478,70	2.679,14	276,10

Επειδή η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν εξέδωσε σε πέντε (5) περιπτώσεις σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, που αφορούν τη μη λήψη πέντε (5) τιμολογίων αγοράς εκ μέρους της επιχείρησης με ΑΦΜ Περαιτέρω σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η έκδοση των ως άνω παραστατικών, προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α., επομένως, για τη φορολογική περίοδο 30.10.2015 – 21.12.2015, κατόπιν των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ορθώς κρίνεται ότι δε δύναται να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, διότι η εν λόγω κύρωση τυγχάνει εφαρμογής σε πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 01.01.2016 – 15.12.2016 – σχετ. η υπ' αρ. .../26.04.2018 πράξη επιβολής προστίμου

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' του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015,** ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 24.07.2016: «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, σύμφωνα με το άρθρο 58Α Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4410/2016 από 25.07.2016 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 51 § 3 του ίδιου ως άνω νόμου: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

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

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

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 το άρθρο 58Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις του άρθρου 58Α, εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4337/2015 (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Οι περιορισμοί και τα κριτήρια για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του άρθρου 7 αναλύονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015.

Επειδή σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο ή όταν 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 ΦΠΑ ή χαρτόσημο σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ ... για τις παρακάτω πραγματοποιηθείσες αγορές:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ	ΔΙΑΜΟΡΦΩΘΕΙΣΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ
-----	------------	---------	-----------	---------------	---------

	ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 23% ΚΑΙ 24% ΑΠΟ 01.06.2016
1	18/01/2016	1811	499,25	959,89	105,95
2	10/03/2016	11134	618,70	1.709,97	250,99
3	15/03/2016	11767	78,40	179,40	23,23
4	04/04/2016	15281	295,65	609,94	72,29
5	14/04/2016	17340	380,75	2.910,73	581,90
6	15/04/2016	17628	19,20	44,38	5,79
7	18/04/2016	17713	72,50	209,95	31,61
8	12/05/2016	22195	165,00	376,75	48,70
9	16/05/2016	22556	396,25	914,19	119,13
10	21/06/2016	29433	400,35	2.566,88	519,97
11	18/07/2016	34397	120,60	1.082,07	230,75
12	23/08/2016	40650	273,00	2.078,36	433,29
13	05/09/2016	42715	606,50	3.744,97	753,23
14	10/10/2016	49165	339,05	2.817,01	594,71
15	11/11/2016	54978	204,65	1.334,66	271,20
16	11/11/2016	54983	139,35	956,42	196,10
17	02/12/2016	58573	115,80	762,18	155,13
18	15/12/2016	61034	341,40	2.920,96	619,09
	ΣΥΝΟΛΟ			26.178,71	3.501,68

Επειδή η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και παρ. 11 Ν. 4308/2014 δεν εξέδωσε σε δεκαοκτώ (18) περιπτώσεις σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, που αφορούν τη μη λήψη δεκαοκτώ (18) τιμολογίων αγοράς από την επιχείρηση με ΑΦΜ Περαιτέρω, η έκδοση των ως άνω παραστατικών, προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α., επομένως, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 – 15.12.2016, κατόπιν των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ορθώς κρίνεται ότι δε δύναται να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, διότι η εν λόγω κύρωση τυγχάνει εφαρμογής σε πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» πραγματοποίησε συναλλαγές με την επιχείρησημε ΑΦΜ κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα και οι ισχυρισμοί της περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «.....», ΑΦΜ, ως ακολούθως:

α) Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ. .../26.04.2018 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015.

β) Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της υπ' αρ. .../26.04.2018 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014.

γ) Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των υπ' αρ. .../26.04.2018, φορολογικού έτους 2015 και .../26.04.2018, φορολογικού έτους 2016, πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α §1 Ν. 4174/2013:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση:

ΠΡΑΞΗ .../26.04.2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογικό έτος 19.01.2015 – 12.10.2015	3.000,00 €	3.000,00 €

ΠΡΑΞΗ .../26.04.2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογικό έτος 2014	4.000,00 €	1.600,00 €

ΠΡΑΞΗ .../26.04.2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογικό έτος 30.11.2015 – 21.12.2015	138,04 €	0,00 €

ΠΡΑΞΗ .../26.04.2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογικό έτος 2016	2.547,41 €	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.