



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-4-2019

Αριθμός απόφασης: 952

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε**» με ΑΦΜ, με έδρα το, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αρ./29-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου από 1/1/2014 μέχρι 16/10/2015 και της με αρ./29-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α και 58^Α παρ.1 του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου

από 17/10/2015 μέχρι 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 18/1/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**29-11-2018** (αρ. taxis/2018) πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **15.000,00 €**, διότι δεν έλαβε και κατ' επέκταση δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) για είκοσι έξι διασαφήσεις λόγω εισαγωγής εμπορευμάτων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-16/10/2015 κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 4 και 6 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), και των άρθρων 3,5,6,8,9,10 & 11 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 & 2 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά την ως άνω φορολογική περίοδο.

Με την με αρ./**29-11-2018** (αρ. taxis 460/2018) πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α και 58^Α παρ.1 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **678,85€**, διότι δεν έλαβε και κατ' επέκταση δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) για τριάντα διασαφήσεις λόγω εισαγωγής εμπορευμάτων για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015-31/12/2016, κατά παράβαση των άρθρων 3, 5, 6, 8, 9, 10 και 11 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α και 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./13.12.2017 πληροφοριακό δελτίο της ΕΛ.Υ.Τ., σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 Διασαφήσεις Εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, με χώρα αποστολής και καταγωγής την Τουρκία και παραλήπτη – φερόμενο ως εισαγωγέα την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.: Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η επιχείρηση «.....» δεν είχε καμία σχέση με την εισαγωγή των εμπορευμάτων. Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητά της ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο τελωνισμός των οποίων πραγματοποιήθηκε με τιμολόγια με υποτιμολογημένες αξίες και στη συνέχεια η παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη επιχείρηση «..... Α.Ε.».

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 ,, , , , I.. 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 A.E. (.....) στο 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 γίνεται με "φορτοταξί", ενώ στην τα εμπορεύματα μεταφέρονται με άλλο φορτηγό της «.....».

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. γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την επιχείρηση «.....» με τον προσφεύγοντα, ως ακολούθως:

- Στην ATZENTA που βρέθηκε στην έδρα της επιχείρησης στο χώρο εργασίας της Σουλτογιάννη Ελένης, η οποία περιέχει τους κωδικούς που έχουν δοθεί σε κάθε έναν πραγματικό παραλήπτη- αγοραστή, καθώς και στοιχεία του κάθε παραλήπτη βάσει των οποίων εκδίδονται τα σχετικά τιμολόγια πώλησης (ΑΦΜ, Επωνυμία, Διεύθυνση).
- Στις καταστάσεις «HESAP» (μετάφραση στα ελληνικά -λογαριασμός-) στις οποίες καταγράφονται ανά φορτηγό ο παραλήπτης, ο αριθμός των κιβωτίων-δεμάτων για τον συγκεκριμένο παραλήπτη, το βάρος αυτών και τα μεταφορικά που χρεώνονται σε κάθε παραλήπτη, οι οποίες στάλθηκαν στην ΕΛ.Υ.Τ. ηλεκτρονικά από την
- Στα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. ηλεκτρονικά από την και αυτά αποστάλθηκαν στην ως άνω υπηρεσία από το Α' Τελωνείο 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- παραλήφθηκε η στήλη με την εν λόγω πληροφόρηση.
- Στις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Στις Εκθέσεις Προσδιορισμού Δασμών και Φόρων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ. με τα αρ. πρωτ. ΕΜΠ/12-06-2017, ΕΜΠ/26-06-2017 και/11-04-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου 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. 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, 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.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα τον κωδικό με επωνυμία SA και τηλέφωνο επικοινωνίας με τον οποίο ταυτοποιείται η ως άνω συναλλασσόμενη. Με τον κωδικό αυτό παρακολουθούνταν οι συναλλαγές της - εισαγωγές της. Ο παραλήπτης με τον κωδικό φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης εμπορευμάτων που περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων για το έτος 2014 δέκα έξι (16) διασαφήσεων, για το έτος 2015 εμπορευμάτων δέκα τριών (13) διασαφήσεων και για το έτος 2016 είκοσι επτά (27) διασαφήσεων.

Η από 29/11/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης υιοθέτησε τις παραδοχές της επισυναπτόμενης σε αυτήν, με ημερομηνία 10/7/2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ.

Από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας δεν διαπιστώθηκε καμία συναλλαγή με την επιχείρηση «.». Ωστόσο, με το υπ' αριθμ./25-6-2018 έγγραφο της ΕΛΥΤ προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης απεστάλη φωτοτυπία της ατζέντας στην οποία καταγράφονταν στον κωδικό ... η επωνυμία SA, το τηλέφωνο επικοινωνίας, καθώς και ο αριθμός 0,70 ο οποίος αφορούσε τη χρέωση ανά κιλό για τη μεταφορά των εμπορευμάτων. Επίσης, απεστάλησαν ορισμένες καταστάσεις (ενδεικτικά για τρεις εισαγωγές) στις οποίες αναγράφονται οι χρεώσεις για τη μεταφορά των εμπορευμάτων προς τους παραλήπτες, μεταξύ των οποίων αναφέρεται ως παραλήπτρια και η προσφεύγουσα. Από την ΕΛΥΤ γνωστοποιήθηκε ότι η προσφεύγουσα παραλάμβανε εμπορεύματα από την επιχείρηση χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Από τον έλεγχο των αρχείων της ΕΛΥΤ, «Πινάκας διαφυγόντων φόρων ανά παραλήπτη και διασάφηση» και «Αναλυτική κατάσταση διαφυγόντων φόρων» διαπιστώθηκε ότι σε 56 Διασαφήσεις Εισαγωγών φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αναφέρεται η ελεγχόμενη SA, με είδος εισαγωγών υφάσματα και αξεσουάρ. Βάσει αυτών εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις

επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 16/10/2015, καθώς και φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2016.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Άρνηση των αποδιδόμενων κατηγοριών. Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά τα ελεγχόμενα έτη εισήγαγε πρώτες ύλες από την Τουρκία, ενώ πολλοί προμηθευτές της αλλά και άγνωστοι προς αυτήν κατασκευαστές ρούχων, με δική τους πρωτοβουλία, της έστειλαν δείγματα. Ωστόσο, τα δείγματα αφορούν μικρές ποσότητες α' υλών ή εμπορευμάτων που εκτελωνίζονται χωρίς δασμούς και φυσικά δεν τιμολογούνται. Οι διασαφήσεις στις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται ως αγοράστρια εμπορευμάτων προέλευσης Τουρκίας εμφανίζουν ως πωλητές εταιρείες με τις οποίες ουδέποτε είχε οποιαδήποτε συναλλαγή. Απολύτως άγνωστα είναι τα ονόματα όλων των εμπλεκόμενων στην υπόθεση. Οι δε ποσότητες των υφασμάτων είναι πολύ μικρές και δεν επαρκούν ώστε να καταστούν τα υλικά αυτά παραγωγικά.
2. Μη νόμιμη η εντολή ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς εκλαμβάνουν ως δεδομένη την τέλεση του αδικήματος της λαθρεμπορίας. Η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε κανένα τίμημα και δεν ανέλαβε καμία υποχρέωση σε σχέση με την αποστολή των αναφερόμενων δειγμάτων, παρά μόνο καλούνταν για την παραλαβή τους από τις εγκαταστάσεις της εταιρείας «.....» μετά την εισαγωγή τους. Επίσης, οι συναλλαγές με την Τουρκία δεν υπόκεινται σε τελωνειακούς δασμούς και φόρους.
3. Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 58^Α και 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013. Το πρόστιμο του άρθρου 58^Α επιβάλλεται στις πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και όχι στα αγαθά που δεν τιμολογούνται. Αοριστία, αντιφατική αναφορά και σύγχυση ως προς το είδος και το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων.

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

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, στο άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο 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 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, σύμφωνα με την από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. 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. Από το δειγματοληπτικό έλεγχο σε ορισμένα κιβωτολόγια που πραγματοποίησαν οι υπάλληλοι του τελωνείου, τόσο στην επιχείρηση του, όσο και στις εγκαταστάσεις της Α.Ε, διαπίστωσαν ότι κάθε κιβωτολόγιο φέρει δύο αριθμούς γραμμένους στην εξωτερική του επιφάνεια. Ο πρώτος αφορά τον α/α του δέματος και ο δεύτερος των κωδικό του τελικού παραλήπτη. Κάθε σάκος – τσουβάλι του κιβωτολογίου φέρει στην επιφάνειά του το όνομα του παραλήπτη, το είδος των εμπορευμάτων, τα τεμάχια και το βάρος των εμπορευμάτων που περιέχονται σε αυτό. Από το άνοιγμα ορισμένων δεμάτων – σάκων διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα ήταν διαφορετικών ποιοτήτων, συνθέσεων, μεγεθών και σχεδίων και σαφώς διαφορετικών αξιών, κάτι που δεν αποτυπώνονταν στο συνημμένο στην Δ/ση τιμολόγιο εισαγωγής, όπου η περιγραφή ήταν γενική χωρίς να γίνεται αναφορά σε σύνθεση, κωδικό είδους, ποιότητα και μέγεθος. Οι δε δηλωθείσες αξίες ήταν καταφανώς χαμηλότερες των πραγματικών, δηλαδή αυτών που είχαν καταβληθεί στην Τουρκία.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση και με το υπ' αριθμ./25-6-2018 έγγραφο της ΕΛΥΤ, ο προσφεύγων με κωδικό παραλήπτη ..., όπως αυτός προέκυψε από την κατασχεθείσα ατζέντα, η

οποία βρέθηκε στην έδρα της επιχείρησης του «.», παρέλαβε προϊόντα χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς είχε τη δυνατότητα να προβαίνει στη συνέχεια σε πωλήσεις είτε χωρίς την έκδοση φορολογικών παραστατικών είτε 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 ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα, αφετέρου δε από τα κιβωτολόγια και την κατάσταση λογαριασμού της μεταφορικής εταιρίας, στα οποία συσχετίζεται αναλυτικώς ο κωδικός παραλήπτη με παραλαβές εμπορευμάτων και αριθμούς διασαφήσεων, ενώ ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει το αντίθετο από τα διαλαμβανόμενα γι' αυτόν.

Επειδή, τόσο η από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ., τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, όσο και η από 29/11/2018 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση της ανακρίβειας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/11/2018 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής των προστίμων, αοριστίας και σύγχυσης των διατάξεων βάσει των οποίων επιβάλλονται.

Φορολογική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014 - σχετ. η υπ' αρ. 589/29-11-2018 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....

Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους - μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

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 ή την παροχή υπηρεσιών. **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 εκππτώσεις 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 **υποβάλλει 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, στην παρ.16 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ρητά ποια παραστατικά εξομοιώνονται με τιμολόγια. Σύμφωνα με αυτό, «16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

α) Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγωγών, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων,

β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου και αντίτυπο αυτών παραδίδεται στον πελάτη.

γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη [υπό την προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού] από τον αντισυμβαλλόμενο για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ».

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 άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή σε περίπτωση έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου. Ωστόσο, ο αγοραστής υποχρεούται να γνωστοποιήσει άμεσα το γεγονός αυτό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 5 και 6 του ΚΦΑΣ προκύπτει ότι η κατάθεση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. λόγω άρνησης έκδοσης τιμολογίου από τον πωλητή, αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, δεδομένου ότι ο ΚΦΑΣ στα άρθρα 4&5 ρητά αναφέρει τα στοιχεία (τιμολόγια, δελτία αποστολής, τίτλους κτήσης) που οφείλει να εκδίδει και να λαμβάνει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, προκειμένου να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία. Να σημειωθεί ότι «τίτλος κτήσης» εκδίδεται στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις και οι δημόσιοι φορείς αποδεικνύουν αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων. Περαιτέρω, στο άρθρο 6 παρ.16 του ΚΦΑΣ ρητά ορίζονται ποια άλλα στοιχεία

εξομοιώνονται με τιμολόγια, στις διατάξεις του οποίου δεν περιλαμβάνονται οι εν λόγω γνωστοποιήσεις.

Κατόπιν αυτού, εσφαλμένα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θεωρεί ότι η «γνωστοποίηση» αποτελεί τίτλο κτήσης, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 6 παρ.5 του ΚΦΑΣ, σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο. Ως εκ τούτου:

- Για το χρονικό διάστημα 1/1/2014 – 6/4/2014, η επιβολή προστίμου 2.500,00€ κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1, περ. η' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ.2, περ.δ' του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε για το εν λόγω χρονικό διάστημα, κρίνεται εσφαλμένη.
- Για το χρονικό διάστημα από 7/4/2014 – 31/12/2014, η επιβολή προστίμου 7.500,00€ κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 περ. θ' του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ.2 περ.δ' του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυε για το εν λόγω χρονικό διάστημα κρίνεται εσφαλμένη.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση σε δέκα έξι (16) περιπτώσεις δεν έλαβε φορολογικό στοιχείο από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ:....., με τα δεδομένα των συναλλαγών να έχουν ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ						
α/α	Έτος	Δ/ση	ΑΦΜ	Δηλωθείσα Αξία	Διαμορφωθείσα Αξία	Διαφυνόντες φόροι
1	03/04/2014		..	6,00	38,16	7,40
2	22/04/2014	..	.	12,00	76,48	14,83
3	05/05/2014	..	.	17,05	195,49	41,04
4	12/05/2014	..	.	7,00	66,85	13,77
5	26/05/2014	..	.	33,75	214,88	41,66
6	17/06/2014	.	.	23,50	224,29	46,18
7	02/07/2014	..	.	3,00	19,08	3,70
8	21/07/2014	..	...	45,75	290,97	56,40
9	28/07/2014	..	...	24,50	157,52	30,60
10	08/09/2014	..	..	21,00	133,56	25,89
11	29/09/2014	..	..	6,75	42,98	8,33
12	06/10/2014	..	..	2,25	14,33	2,78
13	17/11/2014	..	..	90,00	573,60	111,23
14	28/11/2014	..	.	6,00	38,24	7,42
15	20/12/2014	..	.	16,50	104,94	20,34
16	22/12/2014	...		22,50	143/10	27,74
	Γενικό άθροισμα			337,55	2.334,47	459,31

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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./29-11-2018 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, δύνανται, 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 αποστελλόμενα 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 και την ΠΟΛ1026/2018.

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 εταιρεία, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και παρ. 11 του 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 δέκα (10) περιπτώσεις σχετικά παραστατικά που αφορούν στη μη ζήτηση – μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων για αγορές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση - ΑΦΜ, με τα δεδομένα των συναλλαγών να έχουν ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ					
Έτος	Δ/ση	ΑΦΜ	Δηλωθείσα Αξία	Διαμορφωθείσα Αξία	Διαφινόντες φόροι
19/01/2015	...		33,75	214,65	41,61
27/04/2015			12,75	81,09	15,72
11/05/2015	...	...	6,50	62,01	12,77
18/05/2015	..	...	13,50	85,86	16,64
29/06/2015	..	...	32,00	152,64	27,75
06/07/2015	...	...	0,75	4,54	0,87
27/07/2015	...	...	26,25	124,12	22,51
03/08/2015	...	...	18,00	114,48	22,19
17/09/2015	...	..	73,32	534,25	106,01
05/10/2015	...		57,75	146,08	20,32
Γενικό άθροισμα	...		274,57	1.519,72	286,39

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015 – 16.10.2015, το ποσό του προστίμου διαμορφώνεται ως εξής : $10 \times 500,00 \text{ €} = 5.000,00 \text{ €}$.

Φορολογική περίοδος 17.10.2015 – 31.12.2016 – σχετ. η υπ' αρ./29-11-2018 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, 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 η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και παρ. 11 Ν. 4308/2014 δεν εξέδωσε σε τριάντα (30) περιπτώσεις σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, που αφορούν τη μη λήψη τριάντα (30) τιμολογίων αγοράς από την επιχείρηση με ΑΦΜ, για τα εξής δεδομένα συναλλαγών:

Έτος	Δ/νση	Δηλωθείσα Αξία	Διαμορφωθείσα αξία	Διαμεινόντες φόροι	Πρόστιμο άρθρου 58 Α ν.4174/2013
19/10/2015		6,56	11,41	1,12	0,56
20/11/2015		13,50	40,57	6,23	3,12
23/11/2015		7,00	12,66	1,30	0,65
25/01/2016		13,00	28,96	3,67	1,83
01/02/2016		3,60	36,16	7,49	3,75
15/03/2016		53,90	123,34	15,97	7,99
24/03/2016		3,00	7,41	1,01	0,51
14/04/2016	...	12,00	91,74	18,34	9,17
21/04/2016		3,85	10,95	1,63	0,82
16/05/2016	...	53,30	122,97	16,02	8,01
24/05/2016	...	0,60	1,82	0,28	0,14
26/05/2016		26,40	61,61	8,10	4,05
06/06/2016		49,00	322,72	65,69	32,85

16/6/2016	...	6,65	41,11	8,27	4,14
27/06/2016		156,80	1.000,79	202,56	101,28
25/07/2016	...	10,00	60,90	12,22	6,11
01/08/2016	...	36,80	272,67	56,61	28,31
05/08/2016	...	7,00	48,37	9,93	4,97
10/08/2016	...	2,40	17,32	3,58	1,79
12/09/2016	...	17,60	100,50	19,90	9,95
03/10/2016		72,45	530,12	109,84	54,92
06/10/2016	...	4,95	51,14	11,09	5,55
10/10/2016	...	14,25	118,40	25,00	12,50
11/10/2016	...	10,80	80,90	16,82	8,41
13/10/2016		51,20	368,18	76,08	38,04
17/10/2016	...	9,60	67,13	13,81	6,91
02/11/2016	...	4,00	29,17	6,04	3,02
07/11/2016		22,40	168,82	35,14	17,57
21/11/2016	..	288,00	2.243,81	469,39	234,70
24/11/2016		39,20	273,40	56,21	28,11
Γενικό άθροισμα		1.274,38	7.864,79	1.279,34	639,68

Περαιτέρω, η τυχόν έκδοση ή μη των ως άνω παραστατικών αγοράς, προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α., επομένως, για τη φορολογική περίοδο 17.10.2015 – 31.12.2016, με την παρούσα απόφαση 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 προκειμένη περίπτωση, η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.. **A.E.**» πραγματοποίησε συναλλαγές με την επιχείρηση με Α.Φ.Μ.: κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα και οι ισχυρισμοί περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αναπτόδικοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **A.E.**» με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της υπ' αρ./**29-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 16/10/2015 και την **ακύρωση** της υπ' αρ. .../**29-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 17.10.2015 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΑΞΗ/29-11-2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογική περίοδος 01.01.2014 – 16.10.2015	15.000,00 €	6.600,00 €

ΠΡΑΞΗ/29-11-2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογική περίοδος 17.10.2015 – 31.12.2016	678,85 €	0,00 €

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

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.