



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333254

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 9/9/2019

Αριθμός απόφασης: 1934

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/4/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**... κατά: α) της με αριθ. ... - **7/3/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθ. ... - **7/3/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και γ) ... - **7/3/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **10/4/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και

την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... - **7/3/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **357,44€**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας **1,787,20€** πλέον ΦΠΑ **411,06€**, εκδόσεως του ...με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $1.787,20€ \times 20\% = 357,44€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3δ' Ν.4337/2015.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **7/3/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **300,00€**, λόγω παράλειψης υποβολής των οριζόμενων από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 γνωστοποιήσεων στην αρμόδια ΔΟΥ του αντισυμβαλλόμενου, για τη μη λήψη τιμολογίων την 17/10/2014, 20/10/2014 και την 21/11/2014 με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. α', § 2 περ. α' του Ν. 4174/2013 ήτοι πρόστιμο $3 \times 100,00 = 300,00€$.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **7/3/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00€**, λόγω **α)** λήψης δύο ανακριβών τιμολογίων (με αρ. ... - **19/3/2015** ονομαστικής καθαρής αξίας 1.483,00€, αντί της πραγματικής 2.616,83€ και με αρ. ... - **30/3/2015** ονομαστικής καθαρής αξίας 21,00€, αντί της πραγματικής 87,40€) και μη έκδοσης με βάση την παράγραφο 11 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 τιμολογίων για τη διαφορά αυτών, δηλαδή πρόστιμο $250,00€ \times 2 = 500,00€$ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. θ και §2 περ. γ του Ν. 4174/2013, και **β)** μη ζήτησης και μη λήψης, ούτε έκδοσης από την ίδια, δύο (2) τιμολογίων για ληφθείσες υπηρεσίες, ήτοι μεταφορά και εκτελωνισμό εμπορευμάτων από τον υποκρυπτόμενο ...με **ΑΦΜ:...** έμπορο ενδυμάτων, αξίας 337,00€ και 21,00€ αντίστοιχα, με αποτέλεσμα την απόκρυψη της αντίστοιχης συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 § 11 του Ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με το άρθρο 3 § 12 του ιδίου νόμου, δηλαδή πρόστιμο $250,00€ \times 2 = 500,00€$ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. θ και §2 περ. γ του Ν. 4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **7/3/2019** έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 της ΔΟΥ Βόλου σε εκτέλεση των με αρ. ... - **20/11/2017** και ... - **20/6/2018** εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. εμπ. ... **10/11/2017** πληροφορική έκθεση ελέγχου (αρ. πρωτ. εισερχ. ...- **17/11/2017**) από την Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων Θεσσαλονίκης.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του ...με **ΑΦΜ:...** προέβη:

- στην υποτιμολόγηση της δασμολογητέας αξίας εισαγομένων από την Τουρκία εμπορευμάτων

με την κατάθεση, στα Α' και Β' Τελωνεία Θεσσαλονίκης, διασαφήσεων εισαγωγής στις οποίες επισυνάφθηκαν ανακριβή ως προς την αξία τιμολόγια, με αξίες πολύ κατώτερες των πράγματι καταβληθεισών,

- στην παράδοση των ως άνω εισαχθέντων εμπορευμάτων στους πραγματικούς αγοραστές τελικούς παραλήπτες στις κατά τόπο έδρες αυτών, είτε με την έκδοση εικονικών ως προς τις αξίες και τις ποσότητες τιμολογίων πώλησης, είτε χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα τη μη καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο των πράγματι αναλογουσών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων (ΦΠΑ κατά την εισαγωγή).

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της προαναφερθείσας υπηρεσίας, η εν λόγω επιχείρηση στην πραγματικότητα, δεν έχει καμία σχέση με την αγορά εμπορευμάτων από Τούρκους προμηθευτές. Η μόνη πραγματική δραστηριότητα του ... ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο εκτελωνισμός τους και η παράδοση τους στους πραγματικούς αγοραστές, ασκούντες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο χώρο της ένδυσης. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι οι πραγματικοί αγοραστές μεταβαίνουν οι ίδιοι στην Τουρκία, αγοράζουν τα εμπορεύματα μετρητοίς και δίνουν εντολή να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη στην Κωνσταντινούπολη. Εκεί τα εμπορεύματα χωρίζονται ανά τελικό παραλήπτη και αποστέλλονται με εικονικό τιμολόγιο στην Ελλάδα προς τον ... του Αφού εκτελωνιστούν τα εμπορεύματα με το προαναφερθέν εικονικό τιμολόγιο εισαγωγής, στο οποίο οι δηλωθείσες αξίες είναι υποπολλαπλάσιες των πραγματικών, παραδίδονται στον πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων.

Ακολούθως, η ΔΟΥ Βόλου απέστειλε το με το με αρ. πρωτ. ... – **5/2/2018** έγγραφο με το οποίο ζήτησε από την ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης τις αναλυτικές καταστάσεις με τα εμπορεύματα που έχει αγοράσει η προσφεύγουσα από την Τουρκία και τα οποία μεταφέρθηκαν, εκτελωνίστηκαν και παραδόθηκαν σε εκείνη. Η ΕΛΥΤ απάντησε με το με αρ. πρωτ. ... – **14/2/2018** έγγραφό της, αποστέλλοντας τους σχετικούς πίνακες με τα εμπορεύματα που αγόρασε η προσφεύγουσα από την Τουρκία, καθώς και τη σχετική από **11/7/2017** έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Βόλου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Ουδεμία σχέση τη συνδέει με τον τρόπο εισαγωγής των προμηθευθέντων εμπορευμάτων, ούτε μετέβη ποτέ στην Τουρκία. Μη νόμιμα ο έλεγχος έλαβε υπόψη τη με αρ. πρωτ. εμπ. ... **10/11/2017** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης για την απόδειξη των αποδιδόμενων σε αυτή παραβάσεων, καθώς αυτή εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 2960/2001) και όχι της φορολογικής νομοθεσίας. Καλοπιστία της ως λήπτριας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και

ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το 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 σύμφωνα με το άρθρο 55 του Ν.4174/2013, όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά, ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή νοείται: α).... ε) Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτό είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική διοίκηση. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.4174/2013,(όπως το αρχικό Κεφάλαιο Δωδέκατο αναριθμήθηκε σε Κεφάλαιο Δέκατο Τρίτο και προστέθηκε νέο Κεφάλαιο Δωδέκατο με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζει ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: ... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή

στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. Ε υποπαρ. Ε1 του Ν.4093/2012, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4223/2013 και ίσχυε ως 31/12/2014 (καταργήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν.4308/2014), οριζόταν ότι: **«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 ελευθέριο 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 την παρ. 5 του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, 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, στις διατάξεις του Ν.4308/2014 (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. ... 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... 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. ...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. ... 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 παρ. 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014, 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. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 του Ν.4093/2012, οριζόταν ότι: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, 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, με την ΠΟΛ.1100/2001 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιήθηκε η με αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. ...».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 54646/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στη σχετική από **7/3/2019** έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (σελ. 2 – 38) της ΔΟΥ Βόλου για την προσφεύγουσα, ερειδόμενη στην από **11/7/2017** έκθεση ελέγχου - πορισματική αναφορά και με αρ. πρωτ. εμπ. ... **10/11/2017** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων ατομική επιχείρηση του ...με **ΑΦΜ**... αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, σαφώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό των προστίμων των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο έλεγχος της ΔΟΥ Βόλου διαπίστωσε τις εν λόγω παραβάσεις κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας (λήπτριας των υπό κρίση τιμολογίων), σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα στοιχεία και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης για την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση. Σημειώνεται ότι οι διαπιστώσεις της ΕΛΥΤ, στηρίχθηκαν σε αποδεικτικά έγγραφα, όπως π.χ. στην ατζέντα της εκδότριας επιχείρησης, στην οποία, μεταξύ άλλων, αναγράφονται στον κωδικό ... η επωνυμία της προσφεύγουσας, ο ΑΦΜ και η διεύθυνση. Περαιτέρω, στην εν λόγω ατζέντα αναγράφεται η αξία χρέωσης ανά κιλό εμπορεύματος για την μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία ενώ στις καταστάσεις HESAP που βρέθηκαν αναγράφονται οι χρεώσεις για τη μεταφορά των εμπορευμάτων προς τον εκάστοτε παραλήπτη και, εν προκειμένω, της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το 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, στην εξεταζόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **10/4/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

- Η με αριθ. ... - **7/3/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	357,44€

- Η με αριθ. ... - **7/3/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	300,00€

Φορολογικό έτος 2015

- Η με αριθ. ... – **7/3/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	1.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.