



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 26/05/2021

Αριθμός απόφασης: **1349**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 Α.1049/05-03-2021 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01/03/2021 έως και τις 27.10.2021, εφόσον έως την 01.03.2021 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής, παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-12-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/28-05-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, κατά: α) της με αριθμό/05-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμό/05-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του

άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, γ) της με αριθμό/05-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, δ) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, ε) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, στ) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, ζ) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, η) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και θ) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 10-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/28-05-2021 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./05-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **700,00 €**, λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα - γνωστοποίησης για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε επτά (7) περιπτώσεις (100,00 € X 7) συναλλαγών της, με την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012, του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1004/04-01-2013 που επισύρει την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων του άρθρου 54 παρ 1 περ. α' και παρ 2 περ. α' του Ν. 4174/2013, ήτοι 100,00 € για κάθε περίπτωση.

-Με την υπ' αριθ./05-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **3.000,00 €**, λόγω μη

λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (παραστατικών) προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών της με την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ.,σε δώδεκα (12) περιπτώσεις για διασαφήσεις εισαγωγής (250,00 € X 12), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014, 13 παρ 1 του Ν. 4174/2013 που επισύρει την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων του άρθρου 54 παρ 1 περ. θ' και παρ 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013, ως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης των παραβάσεων, ήτοι 250,00 € για κάθε περίπτωση.

-Με την υπ' αριθ./05-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **250,00 €**, λόγω λήψης ανακριβούς ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση συναλλαγής με την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, καθαρής αποκρυβείας αξίας 5,60 € (βάσει ελέγχου), πλέον ΦΠΑ 1,34 €, κατά το φορολογικό έτος 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 250,00€, καθόσον η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων.

-Με την υπ' αριθμ./05-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.572,01 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 471,60 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.043,61 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης, ποσού 9.033,19 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

-Με την υπ' αριθμ./05-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.979,41 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 689,71 € ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.969,12 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης, ποσού 8.947,11 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

-Με την υπ' αριθμ./05-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.123,71 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 2.061,86 € ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.185,57 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης, ποσού 13.689,63 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

-Με την υπ' αριθμ./05-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 2.259,34 € πλέον προστίμου του

άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 608,78 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.868,12 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβέντων φορολογητέων εκροών ποσού 9.033,19 €, πλέον ΦΠΑ 2.077,64 €.

-Με την υπ' αριθμ./05-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 2.057,84 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 594,96 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.652,80 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβέντων φορολογητέων εκροών ποσού 8.947,11 € πλέον ΦΠΑ 2.057,84 €.

-Με την υπ' αριθμ./05-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 3.246,35 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 1.623,17 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.869,52 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβέντων φορολογητέων εκροών ποσού 13.689,63 € πλέον ΦΠΑ 3.245,01 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 05/11/2020 εκθέσεων ελέγχου προστίμων άρθρων 54 και 58Α του Ν.4174/2013, εισοδήματος και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./14.07.2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ./10.11.2017 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης (ΕΛΥΤ) (αριθ. πρωτ. εισερχ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ/17.11.2017) και η συνημμένη σε αυτό από 11/7/2017 έκθεση ελέγχου πορισματική αναφορά της ίδιας φορολογικής αρχής. Από την ΕΛ.Υ.Τ. πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 διασαφήσεις εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, με χώρα προέλευσης και αποστολής την Τουρκία και παραλήπτη – εισαγωγέα την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ:....., με ελεγχόμενη περίοδο από την ίδρυσή της (Μάρτιο 2014) έως και 15-12-2016. Όπως διαπιστώθηκε, η ως άνω ατομική 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 εκτελωνισμός των εμπορευμάτων διενεργούνταν με αναγραφόμενες στα τιμολόγια υποτιμολογημένες αξίες και στη συνέχεια πραγματοποιούνταν η παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές, μεταξύ των οποίων και στη προσφεύγουσα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/10-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Αβάσιμες, αόριστες και αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Αοριστία των ελεγκτικών συμπερασμάτων και μη νόμιμος και έωλος ο καταλογισμός των προστίμων με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

- 2) Ουδέποτε αποδείχθηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ότι τα εμπορεύματα, που βρέθηκαν στην κατοχή της επιχείρησης του προορίζονταν για την προσφεύγουσα ή ότι εισήχθησαν από αυτήν στην Ελλάδα ή ακόμη ότι παραδόθηκαν σε αυτήν με σκοπό τη μεταπώλησή τους. Τα εμπορεύματα που αγόρασε από τον εισήχθηκαν νόμιμα και όχι υποτιμολογημένα.
- 3) Είναι λανθασμένος και αυθαίρετος ο τρόπος προσδιορισμού της δασμολογητέας και διαμορφωθείσας αξίας των εμπορευμάτων από την τελωνιακή αρχή καθόσον δε λήφθηκε υπόψη το θεσμικό πλαίσιο.
- 4) Αναληθή και λανθασμένα τα συμπεράσματα του ελέγχου. Η φορολογική αρχή της καταλογίζει εμπορεύματα τα οποία ουδέποτε αγόρασε όπως π.χ. καλύμματα φορέματος, κορμάκια, ενώ η προσφεύγουσα εμπορεύεται αποκλειστικά ανδρικά ενδύματα. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, στο έτος 2016 της επιβλήθηκε πρόστιμο 50%, ήτοι 1.623,17€ (3.246,35/2, αρ. 58 παρ 1γ' ν. 4174/13), ενώ στην προκειμένη περίπτωση το ποσό της διαφοράς δεν υπερβαίνει σε ποσοστό το 50%, του φόρου που προέκυψε. Επίσης δεν αφαιρέθηκε από το εν λόγω πρόστιμο, το πρόστιμο του 58^Α του Ν. 4174/2013 κατά τα οριζόμενα στο εν λόγω άρθρο.
- 5) Παραβίαση της αρχής της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας. Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης.
- 6) Παραβίαση άρθρου 11 της ΠΟΛ 1293/2019. Η φορολογική αρχή πλημμελώς προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας με βάση «κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου» κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. καθόσον δεν υφίσταται συνδρομή των προϋποθέσεων του εν λόγω άρθρου (28 ν.4172/13). Αναιτιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής.
- 7) Παράνομη και αντίθετη με το σύστημα ΦΠΑ η μη έκπτωση του φόρου απόκτησης που καταλογίσθηκε από την τελωνιακή αρχή.
- 8) Δεν διενεργήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης και δεν αποδείχθηκε ότι τα εμπορεύματα πωλήθηκαν.
- 9) Πλήρης παραβίαση του άρθρου 27 ν.4172/13. Ακυρότητα λόγω έλλειψης αιτιολογημένης απόφασης άρθρου 5 ΠΟΛ 1050/2014.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι οι εν λόγω αξίες προσδιορίζονται από τις τελωνιακές αρχές και όχι από τις φορολογικές και συνεπώς δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογικής διαφοράς.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 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».

Επειδή, στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 5, 10 και 11 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.**

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 εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/04-01-2013**, της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ) διευκρινίζεται 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, με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) που εφαρμόζεται από 1-1-2015 και μετά, ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων,

κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 1, 5, 6, 7 και 8 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ... 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, με το άρθρο 8 παρ. 5, 8, 10 και 11 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών

ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. 8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης. 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 υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.».**

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι και τις 16/10/ 2015, οριζόταν ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου ... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 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. 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...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει

από 17/10/2015 και μετά, ορίζεται ότι: «Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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. [Όπως η παρ.1 του άρθρου 58Α αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και σύμφωνα την παρ.3 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει από τις 25.7.2016 και μετά].

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.[...]

5. Στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 ή 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.». Η παρ.5 του άρθρου 58Α προστέθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 4366/2016 (ΦΕΚ Α 18/15-02-2016) και σύμφωνα με το άρθρο πέμπτο του ίδιου νόμου ισχύει από 15/02/2016 και μετά.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/25-07-2016 της ΓΓΔΕ, σχετικά με τις «Τροποποιήσεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 αναφορικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας», διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ιδίου ως άνω άρθρου, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των 250 ή 500 ευρώ, ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ίδιων παραβάσεων εντός πενταετίας.

Με την αντικατάσταση της παραγράφου 5, καταρχήν, διατηρείται η πρόβλεψη περί μη σώρευσης των προστίμων της παρ. 2 με τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58 Α. Ειδικά για την αποφυγή της σώρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακρίβειας της παραγράφου 2 που οφείλεται και σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1, δηλαδή ο φορολογούμενος δεν καταχώρησε, ως όφειλε, στην ελεγχόμενη δήλωση, τα ποσά και το φόρο των ανακριβώς εκδοθέντων ή μη εκδοθέντων στοιχείων και για το λόγο αυτό σε προγενέστερο χρόνο είχε επιβληθεί πρόστιμο, από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στο μη εκδοθέν ή στο ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και όχι το ελάχιστο επιβαλλόμενο πρόστιμο των 250 ευρώ, 500 ευρώ κλπ. Διευκρινίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης του προστίμου της παραγράφου 1 από αυτό της παραγράφου 2, λόγω ταυτόχρονης εφαρμογής, δεν απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή.

3. Τέλος, με την παράγραφο 3 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται έναρξη ισχύος των προηγούμενων παραγράφων η 25η Ιουλίου 2016.[...].».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 05/11/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου των άρθρων 54 και 58^Α του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οι οποίες εδράζονται στις διαπιστώσεις του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/07/2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ίδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και συγκεκριμένα από τον έλεγχο και την έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ως άνω επιχείρηση (φερόμενη ως εισαγωγέας) δε σχετίζεται με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές, αλλά μόνο με τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό τους και την παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές επιχειρήσεις – επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο της ένδυσης και υπόδησης. Οι

τελευταίοι μετέβαιναν οι ίδιοι στην Τουρκία, φέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγόραζαν τα εμπορεύματα μετρητοίς και έδιναν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη στην Κωνσταντινούπολη, όπου χωρίζονταν ανά τελικό παραλήπτη, συσκευάζονταν και αποστέλλονταν στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης εκδοθέν προς την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Μετά τον τελωνισμό, τα εμπορεύματα με τιμολόγιο εισαγωγής και δηλωθείσες αξίες πολύ μικρότερες των πραγματικών, παραδίδονταν σε κάθε ένα πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση, που τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερέβαιναν το ποσό των 500,00€ και η αποπληρωμή έπρεπε να γίνει μέσω τραπεζής, πραγματοποιούνταν κατάθεση σε λογαριασμό του φερόμενου εισαγωγέα από υπαλλήλους του και παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη, ενώ οι πραγματικοί παραλήπτες κατέβαλλαν στον αμοιβή, ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων, χωρίς να εκδοθούν σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ο προαναφερόμενος μηχανισμός απάτης εφαρμόστηκε σε πλήθος επιτηδευματιών, περίπου 600 πραγματικών αγοραστών σε 43 νομούς της χώρας, που παρέλαβαν εμπορεύματα από τον

Μεταξύ των παραληπτών των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και η προσφεύγουσα. Τα στοιχεία της περιλαμβάνονται στον πίνακα «ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΑΝΑ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ & ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ» της έκθεσης του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.), όπου καταγράφονται οι παραλήπτες των εμπορευμάτων στους οποίους η επιχείρηση «.....» – Α.Φ.Μ. είτε δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης είτε εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς τις ποσότητες και τις αξίες. Επιπλέον, από την πορισματική έκθεση της ΕΛΥΤ προκύπτει πως για τον προσδιορισμό των πραγματικών αξιών των εισαγόμενων εμπορευμάτων (στήλη “διαμορφωθείσα αξία” του ανωτέρω πίνακα), αξιοποιηθήκαν οι τηλεφωνικές επικοινωνίες (άρση απορρήτου), στοιχεία από τις εισαγωγές – αγορές εμπορευμάτων από τους πραγματικούς αγοραστές κατά το 2017 (μετά την διακοπή δραστηριοτήτων της επιχείρησης – Α.Φ.Μ.) και άλλα στοιχεία που συλλέχθηκαν κατά την έρευνα (κατασχεθείσα ατζέντα, εκθέσεις προσδιορισμού Δασμών και Φόρων του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης κλπ). Ειδικότερα, η ανωτέρω αρχή αντιπαρέβαλε τις διασαφήσεις και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ. που έλαβε η προσφεύγουσα και διαπίστωσε τις ακόλουθες παραβάσεις:

Κατά το φορολογικό έτος 2014

Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποιήσεων έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε επτά (7) περιπτώσεις για την αγορά εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Σε βάρος της προσφεύγουσας ορθώς επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 54 παρ 1α' και 2α' του Ν. 4174/2013 πρόστιμο.

Κατά το φορολογικό έτος 2015 (από 01/01/2015-16/10/2015)

Μη ζήτηση-λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς) προς τεκμηρίωση των συναλλαγών σε δώδεκα (12) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής για την αγορά εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 6.710,33 €. Σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 54 παρ 1θ και 2γ' του Ν. 4174/2013 πρόστιμο.

Κατά το φορολογικό έτος 2016

Λήψη σε μία (1) περίπτωση ανακριβούς ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου στις 22/08/2016, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, για την αγορά εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., αποκρυβείσας αξίας 39,27 € πλέον ΦΠΑ 5,01€. Σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 58Α παρ 1 του ν.4174/2013 πρόστιμο, ήτοι 250,00 €, καθόσον το 50% του ΦΠΑ ανέρχεται σε 2,50 € ($5,01 \times 50\% = 2,50\text{€}$) και το εν λόγω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, (αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο), των διακοσίων πενήντα (250,00) €, καθόσον η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, στο υπό κρίση έτος.

Σημειώνεται ότι εκ παραδρομής, βάσει ελέγχου στην προσβαλλόμενη (υπ' αριθ./05-11-2020) πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 αναφέρεται ως αποκρυβείσα αξία ποσό 5,60 € πλέον ΦΠΑ 1,34 €, αντί της ορθής 39,27 € πλέον ΦΠΑ 5,01€, χωρίς να μεταβάλλεται το υπό κρίση πρόστιμο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της και να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου, (με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκαν μόνον συμπληρωματικές καταλογιστικές πράξεις του Α' Τελωνείου Εισαγωγών-Εξαγωγών Θεσσαλονίκης).

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί αόριστων και αναιτιολόγητων πράξεων επιβολής προστίμου και περί μη νόμιμου καταλογισμού σε βάρος της των ανωτέρω παραβάσεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βάσει της νομολογίας, (ΣτΕ 2691/2019), η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, ΣτΕ 3278/2007, ΣτΕ 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και [ΣτΕ 2402/2016](#)), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά

τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. [ΣτΕ 2402/2016](#)).

Επειδή, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., ΣτΕ 2031/2013), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., [ΣτΕ 2402/2016](#) και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, Jager, C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. (ΣτΕ 2961/2019).

Επειδή, στις παρ. 1 περ θ' και 2 περ. γ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, η οποία καταργήθηκε με την περίπτωση β της παρ.3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, οριζόταν ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 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».

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ως ίσχυαν, δεν πραγματοποιούν διάκριση ανάμεσα σε πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ ή όχι. Ως εκ τούτου, εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αν η πράξη που αφορούν επιβαρύνεται με ΦΠΑ ή όχι.

Επειδή, στις παρ 3 περ β' και 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: «3.α...β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 καταργείται. ...8. Μετά το άρθρο 58 του

Ν. 4174/2013 προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής: 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....». (Ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου από την ημέρα δημοσίευσής του, ήτοι 17/10/2015 και μετά).

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκε ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) ... η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ') 1. 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), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. 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. 3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1). Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.».

Επειδή, για παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, η οποία ίσχυσε από 1.1.2014 έως 16.10.2015, ανέρχεται σε 250 €, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 € ανά φορολογικό έλεγχο, η οποία, συγκρινόμενη με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 3β' και 8 του ν. 4337/2015 σύμφωνα με τις οποίες η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 καταργείται και από 17-10-2015 και εφεξής, 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, η ανωτέρω διάταξη καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή.

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση (παρ. 5 και 6 αυτής) του ν. 4337/2015, προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 (παρ. 3 περ. δ' και 4 περ. α' και β') του νόμου αυτού, των περιπτώσεων θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 και των παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες επιβαλλόταν πρόστιμο σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων, που είχαν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτής, όπως άλλωστε προβλεπόταν και με το προηγούμενο καθεστώς του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α του ν. 2523/1997, συνιστά νομοθετική μεταβολή, αφού οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. Εξάλλου, η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση επαγγελματικών στοιχείων, έχει, στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια τη φοροδιαφυγή και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις, τιμωρούμενες με το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 και έτσι στο εξής το ύψος του προστίμου συνδέεται πλέον με την ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι τον αριθμό των μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων στοιχείων. Με τα δεδομένα αυτά, οι προαναφερθείσες, καταργητικές των προστίμων διατάξεις που επικαλείται ο προσφεύγων, συνδέονται αναπόσπαστα με τη θέσπιση ενός νέου, ουσιαστικώς διαφορετικού νομοθετικού καθεστώτος, για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην ειδικότερη περίπτωση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων και, συνεπώς δεν έχει έδαφος εφαρμογής, στην περίπτωση αυτή, η νεότερη ευμενέστερη διάταξη. (βλ. ΣτΕ 2691/2019, σκέψεις 11 και 25-28).

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την

προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣΤΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η εν λόγω αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε το σχετικό πρόστιμο της παρ. 1 περ θ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ 2 περ. γ' του ιδίου άρθρου του ιδίου ως άνω νόμου και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή, με τις διατάξεις της υπ' αριθ. πρωτ. Ε 2015/31-01-2020 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται

ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. [...]».

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. »

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, [...]».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο

ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, [...]».

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 3 του άρθρου 62 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, 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, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28** του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*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.*».

Επειδή, στο **άρθρο 34** του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.[...]*»

Επειδή, το **άρθρο 171 παρ. 1 και 4** του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, 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, 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, εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Ειδικότερα,

σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 1509/2013).»

Επειδή, μετά τη διαπίστωση της μη λήψης ή λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων για την αγορά ειδών από την ατομική επιχείρηση του, Α.Φ.Μ. από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 ήταν ελλιπώς ενημερωμένα, συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. και τα Ε.Λ.Π. , κατά το άρθρο 28 παρ. 1 περ. β του Ν. 4174/2013.

Ειδικότερα, προέκυψαν διαφορές στην αξία των αγορών ποσού 6.774,89€ για το φορολογικό έτος 2014, 6.710,33€ για το φορολογικό έτος 2015 και 10.267,22€ για το φορολογικό έτος 2015. Ακολούθως προσδιορίσθηκε ανά φορολογικό έτος, η αξία των πωλήσεων που αντιστοιχούν στο σύνολο της διαφοράς των επίμαχων αγορών, ως το γινόμενο αυτών, επί του συντελεστή μετατροπής, ήτοι του κλάσματος, με αριθμητή τον συντελεστή καθαρού κέρδους (των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών), επί των αγορών και παρονομαστή τον συντελεστή καθαρού κέρδους (των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών), επί των ακαθάριστων εσόδων.

Συγκεκριμένα, με βάση την δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, χρησιμοποιήθηκαν οι κάτωθι συντελεστές:

Κ.Α.Ε. 6204 «Ανδρικών ενδυμάτων ετοιμών κατασκευαστής ή έμπορος λιανικώς» με συντελεστή 20% επί των αγορών, συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων 15% και συντελεστή μετατροπής 1,33.

Για τον υπολογισμό δε των ακαθάριστων εσόδων του ελέγχου η κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείσα αξία προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης (των βιβλίων) της προσφεύγουσας, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2014

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	135.898,05€
Πλέον ακαθάριστα έσοδα βάσει αγορών	9.033,19€
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	144.931,24€

Φορολογικό έτος 2015

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	107.028,50€
Πλέον ακαθάριστα έσοδα βάσει αγορών	8.947,11€
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	115.975,61€

Φορολογικό έτος 2016

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	84.035,21€
Πλέον ακαθάριστα έσοδα βάσει αγορών	13.689,63€
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	97.724,84€

Επειδή, ο συντελεστής που η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης εφάρμοσε επί των υπό κρίση αγορών για τη μετατροπή τους σε πωλήσεις αντλήθηκε από τα δεδομένα των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών (ΠΟΛ 1004/2006) που χρησιμοποιούνταν από τις φορολογικές αρχές στις χρήσεις πριν από την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων.

Επειδή, από τις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει η φορολογική αρχή να εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δηλαδή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας να έλαβε υπόψη της κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως ενδεικτικά αναφέρονται στην εγκύκλιο Ε 2015/2020, οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες), προκειμένου να καταλήξει στο συντελεστή κέρδους επί των εσόδων.

Επειδή επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε, για ποιο λόγο πρόσθεσε το προσδιορισθέν βάσει των επίμαχων αγορών από τον, Α.Φ.Μ. ποσό ακαθάριστων εσόδων στα ήδη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και επέβαλε επί αυτού επιπλέον φόρο εισοδήματος, θεωρώντας ως δεδομένο ότι για τα αγορασθέντα είδη, για τα οποία δεν λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία ή λήφθηκαν ανακριβή, δεν εκδόθηκε αντίστοιχα στοιχείο εσόδου για την πώλησή τους, χωρίς να έχει διενεργήσει σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων η από 05.11.2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, και η επί αυτής ερειδόμενη από 05.11.2020 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 καθίστανται αόριστες δεδομένου ότι δεν περιέχουν τα συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, καθόσον όπως προαναφέρθηκε, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν βασίστηκε σε πραγματικά

γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα (ότι δηλαδή η αξία των αγορασθέντων ειδών από τον, Α.Φ.Μ., για τα οποία δεν λήφθηκαν ή λήφθηκαν ανακριβή φορολογικά στοιχεία, συνιστά αυτομάτως και αποκρυβείσα ύλη και ότι για τις εν λόγω πωλήσεις δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων). Περαιτέρω, ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας με την εφαρμογή του συντελεστή μετατροπής βάσει των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών (Μ.Σ.Κ.Κ.) και όχι βάσει διαθέσιμων στοιχείων αντλούμενων τουλάχιστον από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τα βιβλία της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης πάσχει από τυπική πλημμέλεια, καθώς προσκρούει στην προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 αλλά και την Ε. 2015/2020 ελεγκτική διαδικασία και πρακτική, αφού έγινε χρήση στοιχείων γενικών, μη πρόσφορων και αντιπροσωπευτικών, έχοντας ως αποτέλεσμα την αοριστία των εκθέσεων ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 δεν περιέχουν την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση. Κατά συνέπεια είναι ανατιολόγητες και στερούνται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση των καταλογισθέντων ποσών φόρου και ως εκ τούτου είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

Ειδικότερα, οι προσβαλλόμενες α) με αριθ.**/05-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, β) με αριθ.**/05-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, γ) με αριθ.**/05-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, δ) με αριθ.**/05-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 ε) με αριθ.**/05-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, και στ) με αριθ.**/05-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ακυρώνονται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και μη τήρησης της ελεγκτικής διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, παρελκούσης δε ως αλυσιτελώς προσβαλλόμενης της εξέτασης των λοιπών ισχυρισμών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **10-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

- την ακύρωση:

α) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014,

β) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015,

γ) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

δ) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014,

ε) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και,

στ) της με αριθμό/05-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

- την επικύρωση:

ε) της με αριθμό/05-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014,

στ) της με αριθμό/05-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015 και

ζ) της με αριθμό/05-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./05-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014

Πρόστιμο άρθρου 54 1α΄ και 2 ^α ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποίησης	7 X 100,00 = 700,00 €

Υπ' αριθ./05-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ 1θ' και 2γ' ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
Μη ζήτηση-λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	12 X 250,00 = 3.000,00 €

Υπ' αριθ./05-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ 1' ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2016
Λήψη ανακριβούς ως προς την αξία στοιχείου σε μία (1) περίπτωση. Επιβολή ελάχιστου προστίμου	250,00 €

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

**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.