



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@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 26.05.2021

Αριθμός απόφασης: 1328

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α 1273/14.12.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, έως την 31.03.2021.

5. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας 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, έως την 29.10.2021.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ. κατά α) της με αριθ./20.07.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθ./20.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, γ) της με αριθ./20.07.2020

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. α) Τη με αριθ./20.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, β) τη με αριθ./20.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, γ) τη με αριθ./20.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/03.03.2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με θέμα «διενέργεια συμπληρωματικών επαληθεύσεων».

9. Το υπ' αρ. πρωτ./17.03.2021 (αρ. εισ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2021 ΕΜΠ 22.03.2021) απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

10. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 30.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ./20.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.239,73€, βάσει του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, λόγω λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων σε δέκα εννέα (19) περιπτώσεις αγοράς εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας ανακρίβειας 18.731,11€, πλέον Φ.Π.Α. 4.479,47€ κατά παράβαση των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πρόστιμο $4.479,47\text{€} \times 50\% = 2.239,73\text{€}$).

Με τη με αριθ./20.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 10.713,96€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ποσού 5.356,98€, ήτοι συνολικό ποσό 16.070,94€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης ποσού 35.055,14€.

Με την υπ' αριθ./20.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 12.173,48€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 6.086,73€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 18.260,21€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβέντων φορολογητέων εκροών ποσού 35.055,15€, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών του φόρου ληφθέντων ανακριβών φορολογικών στοιχείων αξίας 16.011,70€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 20.07.2020 εκθέσεων α) ελέγχου

προστίμου ΚΦΔ άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 β) μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013, Ν. 4174/2013, και γ) μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της με αριθ./1/24.01.2020 εντολής φορολογικού ελέγχου 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 στη συνέχεια η από 11/7/2017 έκθεση ελέγχου πορισματική αναφορά της ίδιας φορολογικής αρχής. Από την ΕΛΥΤ 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.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Αοριστία των ελεγκτικών συμπερασμάτων και του συναφούς καταλογισμού. Ανατιολόγητη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί άμεσης και αυτοπρόσωπης εμπλοκής της προσφεύγουσας στην εισαγωγή των υποτιμολογημένων εμπορευμάτων, καθώς δεν αναγράφεται στις προσβαλλόμενες πράξεις και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου η συμμετοχή της, ούτε προκύπτει αιτιολογημένα. Πλημμέλειες στον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων των επίμαχων διασαφήσεων.
2. Μη ορθός καταλογισμός της παράβασης της μη λήψης επτά φορολογικών στοιχείων, καθώς οι διενεργηθείσες διασαφήσεις είναι επτά συνολικά και τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα και καταχωρηθέντα στα φορολογικά βιβλία της στοιχεία είναι ταυτάριθμα.
3. Πλημμέλειες των μαθηματικών και λογιστικών υπολογισμών στις οποίες προβαίνει η φορολογική αρχή. Μη ορθή αντιστοίχιση των διασαφήσεων με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία. Έλλειψη αιτιολογίας.
4. Το πόρισμα περί ελλιπούς ενημέρωσης βιβλίων είναι λανθασμένο.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, 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, με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... 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...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«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, με το άρθρο 5 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...

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...

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...

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...

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...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής

Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

.....

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 11 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 29 και 32 του Καν. (Ε.Ο.Κ.) 2913/92 του Συμβουλίου της 12^{ης} Οκτωβρίου 1992 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και τα άρθρα 70-72 του Καν. (Ε.Ε.) 952/13 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 9^{ης} Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα όπως ίσχυαν από 01/05/2016), η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας

εμπορευμάτων, καθορίζεται από την πράγματι πληρωθείσα τιμή, στην οποία προστίθενται έξοδα μεταφοράς, ασφάλισης των εμπορευμάτων, καθώς και έξοδα φόρτωσης και εργασιών διαφύλαξής τους, μέχρι του τόπου εισόδου αυτών στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ανεξάρτητα από το ποιος τα καταβάλλει, ο αγοραστής ή ο πωλητής.

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογητέα αξία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2859/2000, διαμορφώνεται: α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγομένων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, β) από δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το Φ.Π.Α., γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία και δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

Επειδή, στη σχετική από 20.07.2020 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την προσφεύγουσα, ερειδόμενη στην από 11.07.2017 έκθεση ελέγχου - πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων ατομική επιχείρηση του με **ΑΦΜ**:..... αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, σαφώς και εμπειριστατικώς 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, οι διαπιστώσεις της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης στηρίχθηκαν σε αποδεικτικά έγγραφα και τεκμήρια. Επιπροσθέτως, από καταθέσεις και τηλεφωνικές συνομιλίες, οι οποίες βρίσκονται στη διάθεση του Εισαγγελέα Θεσσαλονίκης, προκύπτει αδιαμφισβήτητα, αφενός μεν, ο ρόλος έκαστου εμπλεκόμενου προσώπου, αφετέρου δε, αποδεικνύεται η υποτιμολόγηση των εισαχθέντων εμπορευμάτων με απώτερο σκοπό την αποφυγή φόρων. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι:

1) Η επιχείρηση «..... με **Α.Φ.Μ.**» (φερόμενη ως εισαγωγέας) καμία σχέση δεν είχε με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές,

2) Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητα της ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία και ο τελωνισμός και η παράδοση τους στους πραγματικούς αγοραστές,

3) Οι πραγματικοί αγοραστές είναι επιχειρήσεις - επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στον χώρο της ένδυσης - υπόδησης (καταστήματα χονδρικής - λιανικής πώλησης ενδυμάτων - υποδημάτων και βιοτεχνίες ετοιμών ενδυμάτων). Μετέβαιναν οι ίδιοι στην Τουρκία μεταφέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγόραζαν τα εμπορεύματα μετρητοίς και έδιναν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη (logistics) στην Κωνσταντινούπολη. Εκεί τα εμπορεύματα χωρίζονταν ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα και συσκευάζονταν σε τσουβάλια. Τέλος αποστέλλονταν στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης εκδοθέν προς την ατομική επιχείρηση του - **Α.Φ.Μ.**.....,

4) Αφού εκτελωνίζονταν από τον, τα εν λόγω εμπορεύματα/προϊόντα με το προαναφερθέν εικονικό τιμολόγιο εισαγωγής, στο οποίο οι δηλωθείσες αξίες σημειωτέον είναι υποπολλαπλάσιες των πραγματικών, παραδίδονταν στον εκάστοτε πραγματικό αγοραστή με τις ελάχιστες γι' αυτόν επιβαρύνσεις (Φ.Π.Α.),

5) Όταν τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερέβαιναν το ποσό των 500,00 ευρώ και η αποπληρωμή έπρεπε να γίνει μέσω τραπεζής, υπάλληλοι - συνεργάτες του αναλάμβαναν την κατάθεση του συγκεκριμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του τελευταίου και την παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη,

6) Οι πραγματικοί παραλήπτες κατέβαλαν στον ανωτέρω, φερόμενο ως εισαγωγέα, την αμοιβή του η οποία ήταν ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων που παραδίδονταν, χωρίς την έκδοση σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Η προαναφερόμενη πρακτική εφαρμόστηκε σε πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνται στον κλάδο ένδυσης – υπόδησης στην Ελλάδα, (περίπου 600 επιχειρήσεις σε 43 νομούς της χώρας). Ανάμεσα στους παραλήπτες των εν λόγω ειδών ήταν και η προσφεύγουσα με Α.Φ.Μ.

Επειδή, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβεβαίωσε τις εν λόγω παραβάσεις κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας (αντισυμβαλλόμενης του), σε συνδυασμό με τα διαθέσιμα στοιχεία και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης για την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση. Όπως προαναφέρθηκε οι διαπιστώσεις της ΕΛΥΤ, στηρίχθηκαν σε αποδεικτικά έγγραφα, όπως διασαφήσεις εισαγωγής, εκθέσεις προσδιορισμού δασμών και φόρων του Α΄ Τελωνείου Θεσσαλονίκης, την ατζέντα της εκδότριας επιχείρησης, στην οποία, μεταξύ άλλων περιλαμβάνονταν κωδικοί και στοιχεία κάθε παραλήπτη – αγοραστή (ΑΦΜ, επωνυμία, διεύθυνση), ενώ αναγραφόταν και η αξία χρέωσης ανά κιλό εμπορεύματος για την μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία στους παραλήπτες αγοραστές. Στις δε καταστάσεις HESAP που βρέθηκαν αναγράφονται οι χρεώσεις για τη μεταφορά των εμπορευμάτων προς τον εκάστοτε παραλήπτη και, εν προκειμένω, της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

α) Δεν έλαβε φορολογικά παραστατικά σε επτά (7) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής, όπως αυτές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα 1:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 – ΜΗ ΛΗΨΗ – ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ			
A/A	ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ
1		22.02.2016	41,90€
2		30.05.2016	140,70€
3		26.08.2016	868,58€
4		29.08.2016	897,84€
5		13.10.2016	616,99€

6	.....	11.11.2016	5.189,60€
7	.....	15.12.2016	320,14€
8	ΣΥΝΟΛΟ		8.075,76€

β) έλαβε ανακριβή φορολογικά παραστατικά, ως προς το είδος και την αξία σε δεκαεννέα (19) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής, όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2- ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ								
A/A	Δ/ΝΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	Φ.Π.Α. ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ
1		12/2/2016	.....	12/2/2016	210,00	48,30	127,85	29,40
2		22/2/2016	.....	22/2/2016	1.479,60	340,30	302,38	69,55
3		10/3/2016	.....	10/3/2016	1.489,00	342,47	872,52	200,68
4		28/3/2016	.....	28/3/2016	1.051,00	241,73	39,59	9,11
5		9/5/2016	.....	9/5/2016	1.448,50	333,15	71,73	16,50
6		24/5/2016	.....	24/5/2016	244,00	56,12	186,13	42,81
7		2/6/2016	.....	2/6/2016	129,00	30,96	170,25	40,86
8		13/6/2016	.....	13/6/2016	39,20	9,40	185,32	44,48
9		23/6/2016	.....	23/6/2016	275,00	66,00	858,43	206,02
10		26/8/2016	.....	26/8/2016	1.303,20	312,76	4.838,75	1.161,30
11		29/8/2016	.....	29/8/2016	1.065,00	255,60	3.344,29	802,63
12		1/9/2016	.....	1/9/2016	648,00	155,52	840,39	201,69
13		12/9/2016	.....	12/9/2016	804,00	192,96	509,48	122,27
14		12/9/2016	.....	12/9/2016			1.066,65	256,00
15		26/9/2016	.....	26/9/2016	1.317,10	316,10	2.525,76	606,18
16		26/9/2016	.....	26/9/2016	236,50	56,76	863,75	207,30
17		29/9/2016	.....	29/9/2016	756,60	181,58	703,25	168,78
18		11/11/2016	.....	11/11/2016	2.898,00	695,52	866,15	207,87
19		24/11/2016	.....	24/11/2016	618,00	148,32	358,44	86,03
	ΣΥΝΟΛΑ				16.011,70	3.783,55	18.731,11	4.479,47

Επειδή, 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, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/22.03.2021 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ. εξ./17.03.2021) απαντώντας στο με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2021/03.03.2021 έγγραφό μας, απέστειλε στην Υπηρεσία μας την

από 18.03.2021 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων εμμένοντας στο αρχικό πόρισμα ελέγχου:

«Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, τα ληφθέντα τιμολόγια συσχετίστηκαν με τις διασαφήσεις εισαγωγής λαμβάνοντας υπόψη, σύμφωνα με την πορισματική έκθεση της ΕΛ.Υ.Τ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ότι μετά τον τελωνισμό τους, τα εν λόγω εμπορεύματα παραδίδονται την ίδια ή το αργότερο την επόμενη ημέρα στους πραγματικούς – τελικούς παραλήπτες και κατά συνέπεια:

Το με αριθμό/16.02.2016 τιμολόγιο που η προσφεύγουσα έλαβε μεταξύ των αριθμ./12.02.2016 και αριθμ./22.02.2016 τιμολογίων, δεν σχετίζεται με κανένα τρόπο με τις αναφερόμενες από την προσφεύγουσα διασαφήσεις εισαγωγής, καθότι: α) η ημερομηνία έκδοσής του απέχει από την ημερομηνία πρώτης διασάφησης και προηγείται της ημερομηνίας της δεύτερης διασάφησης, β) η αριθμ./12.02.2016 πρώτη διασάφηση, συσχετίστηκε με το αριθμ./12.02.2016 τιμολόγιο και από τη συσχέτιση δεν προέκυψαν διαφορές ως προς τις ποσότητες των εμπορευμάτων και γ) η αριθμ./22.02.2016 δεύτερη διασάφηση, συσχετίστηκε με το αριθμ./22.02.2016 τιμολόγιο.

Κατά ανάλογο τρόπο το αριθμ./25.04.2016 τιμολόγιο, δεν σχετίζεται με τις αριθμ./31.03.2016 και/09.05.2016 διασαφήσεις εισαγωγής. Δεν προέκυψε συσχετισμός του με το αριθμ./29.06.2016 (και όχι/2016) τιμολογίου, καθότι η αριθ./23.06.2016 διασάφηση απέχει από την ημερομηνία έκδοσής αυτού και επιπλέον αυτή, συσχετίστηκε με το αριθ./23.06.2016 τιμολόγιο χωρίς να προκύψουν διαφορές ως προς τις ποσότητες των εμπορευμάτων.

Τέλος σε σχέση με το αριθμ./11.11.2016 τιμολόγιο που συσχετίστηκε με την αριθμ./11.11.2016 διασάφηση εισαγωγής, όπως αναφέρεται και στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου: «ο προσδιορισμός των διαφορών έγινε μόνο για τα είδη και τις ποσότητες που τιμολογούνται στο κάθε παραστατικό».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της και να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 περ. γ' 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:

.....

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,»

Επειδή, με την Εγκύκλιο 2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 διευκρινίσθηκε ότι:

«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.

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , 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 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.

.....

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, στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 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 περιέρχονται 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 32 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά...»

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα» . Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.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, 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, 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, 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, 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, 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, όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος, επί ποινής ακυρότητας της τελευταίας.

Επειδή, εάν η οικεία έκθεση 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 καθιστώντας 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 το φορολογικό έτος 2016 ήταν ελλιπώς ενημερωμένα, συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. , κατά το άρθρο 28 παρ. 1 περ. β του Ν. 4174/2013.

Πρόέκυψαν διαφορές στην αξία των αγορών ποσού 26.806,87€ για το φορολογικό έτος 2016. Ακολούθως προσδιορίσθηκε 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.

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

«Εισαγωγέας έτοιμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων, πώληση χονδρική» με συντελεστή 17% επί των αγορών.

«Εισαγωγέας έτοιμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων, πώληση χονδρική» με συντελεστή 13% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Για τον προσδιορισμό δε των ακαθάριστων εσόδων του ελέγχου η κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείσα αξία προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων της προσφεύγουσας, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	103.654,93€
Πλέον ακαθάριστα έσοδα βάσει αγορών (26.806,87X 17/13)	35.055,14€
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	138.710,07€

Επειδή, ο συντελεστής που η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 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, κατόπιν των ανωτέρω είναι έκδηλο ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δηλαδή ότι κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας δεν 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 προσέθεσε 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 εκδόθηκαν αντίστοιχα στοιχεία εσόδου για την πώλησή τους, χωρίς να έχει διενεργήσει σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων, η από 20.07.2020 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013, Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και η επί αυτής ερειδόμενη από 20.07.2020 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 και Ν. 4174/2013 είναι 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 του, Α.Φ.Μ., για τα οποία δεν λήφθηκαν ή λήφθηκαν ανακριβή φορολογικά στοιχεία, συνιστά αυτομάτως και αποκρυσταλλώμενη ύλη, ήτοι 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. φορολογικού έτους 2016 δεν περιέχουν την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση. Κατά συνέπεια, είναι ανατιολογήτες και στερούνται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση των καταλογισθέντων ποσών φόρου και ως εκ τούτου είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη διάπραξης των αποδιδόμενων παραβάσεων και μη αιτιολογίας της με αριθμό/20.07.2020 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Ωστόσο, αναφορικά με τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας έχει βασιμότητα και γίνεται αποδεκτός.

Ειδικότερα οι προσβαλλόμενες α) με αριθ./20.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και β) με αριθ./20.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ 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.

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 με αριθ. πρωτ./30.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της με αριθ./20.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της με αριθ./20.07.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέες πράξεις, απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την επικύρωση της με αριθ./20.07.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό/20.07.2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

	Ποσό
Πρόστιμο του αρ. 58Α παρ. 1^α του Ν. 4174/2013	2.239,73€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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