



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 26/05/2021

Αριθμός απόφασης: **1319**

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.1273/15-12-2020 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 τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. 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.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-09-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **ΑΦΜ**, κατά: α) της με αριθμό/20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμό/20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, γ) της με αριθμό/20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015, δ) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, ε) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, στ) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και ζ) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **23-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./20-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και ειδικότερα γνωστοποιήσεων έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις (100,00 € X 25), 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 της προβλεπόμενης κύρωσης 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./20-07-2020 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 του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **6.250,00 €**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (παραστατικών) προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών

σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις (250,00 € X 25), 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./20-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **485,79 €**, λόγω λήψης ανακριβούς ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 4.224,25 € πλέον ΦΠΑ 971,58 €, κατά το φορολογικό έτος 2015, 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 971,58 € x 50%.

-Με την υπ' αριθμ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.693,67 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 3.208,10 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 868,31 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.770,08 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 41.129,50 €.

-Με την υπ' αριθμ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 18.200,64 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 9.100,32 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.865,40 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **30.166,36 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 64.177,68 €.

-Με την υπ' αριθμ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.459,78 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 2.837,93 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.297,72 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέων εκροών ποσού 41.129,50 € πλέον ΦΠΑ ποσού 9.459,78 €.

-Με την υπ' αριθμ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 13.072,87 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ποσού 3.991,01 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.063,88 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέων εκροών ποσού 56.838,60 € πλέον ΦΠΑ ποσού 13.072,87 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20/07/2020 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./31.01.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ./10.11.2017 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ./17.11.2017) του Δ' Τμήματος «Εκ Των Υστέρων Ελέγχου» της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 διασαφήσεις εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών κυρίως προϊόντων με χώρα αποστολής και καταγωγής την Τουρκία και παραλήπτη-εισαγωγέα την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Ανάμεσα στους τελικούς παραλήπτες των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και ο προσφεύγων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/23-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Τα εμπορεύματα που αγόρασε ο προσφεύγων από τον εισήχθηκαν στην Ελλάδα νόμιμα και όχι υποτιμολογημένα. Είναι λανθασμένος ο τρόπος προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων από την τελωνιακή αρχή, η οποία αρχή δεν έλαβε υπόψη το θεσμικό πλαίσιο.
- 2) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή του καταλόγισε την παράβαση μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα στο έτος 2014 και τις παραβάσεις μη λήψης ή λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων στο έτος 2015, καθότι εκδόθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά από τον εισαγωγέα (για όλες τις αγορές), ενώ τα αναγραφόμενα στις επίμαχες διασαφήσεις εμπορεύματα (κυρίως υφάσματα, αξεσουάρ και εσώρουχα), ουδέποτε αγοράστηκαν από τον ίδιο.
- 3) Η φορολογική αρχή πλημμελώς προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος «εξωλογιστικά» με βάση «κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου» κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 Κ.Φ.Ε. και υπολόγισε το φορολογητέο εισόδημά του, χρησιμοποιώντας τον συντελεστή μετατροπής αγορών σε πωλήσεις (ΠΟΛ 1004/2006). Τα φορολογικά του βιβλία δεν ήταν «ελλιπώς ενημερωμένα». Η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος στα υπό κρίση έτη με βάση τις διαμορφωθείσες από τον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ. αναφορές και τους πίνακες που της εστάλησαν, από τους οποίους προκύπτει η υποτιθέμενη υποτιμολόγηση και η μη δήλωση συγκεκριμένων αγορών. Ο έλεγχος προέβη στην αναμόρφωση του εισοδήματος του με διπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων του, χωρίς καν να πραγματοποιήσει την έκπτωση των παραγωγικών δαπανών της επιχείρησής του (ήτοι της αξίας των επίμαχων αγορασθέντων εμπορευμάτων).

- 4) Μη νόμιμος είναι και ο προσδιορισμός των εκροών του Φ.Π.Α. για το 2014 και 2015. Η ελεγκτική αρχή με βάση τα «εξωλογιστικώς» προσδιορισθέντα στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα, προσδιόρισε και τις φορολογικές εκροές της εταιρείας του. Ο έλεγχος χωρίς καμία αιτιολογία, διαφοροποίησε τις εκροές, που είχαν δηλωθεί από τον ίδιο, και τις ενέταξε σε συντελεστή 23%. Οι εκδοθείσες πράξεις οριστικού προσδιορισμού του Φ.Π.Α. είναι πλημμελώς αιτιολογημένες κατ' άρθρο 28 και 64 Κ.Φ.Δ.. Επιπλέον, η ελεγκτική αρχή κακώς δεν αναγνώρισε τα τιμολόγια του ως «εισροές» που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Οι σχετικές δαπάνες /εισροές στο μέτρο που συνδέονται με πράξεις υποκείμενες στον Φ.Π.Α. και εφ' όσον υφίσταται το σχετικό τιμολόγιο, είναι εκπεστέες, η δε άρνηση ικανοποίησης του δικαιώματος έκπτωσης του συναφούς φόρου των εισροών δεν είναι σύνηθες. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σαράντα έγγραφα που αφορούν στα ληφθέντα τιμολόγια από την επιχείρηση του, διατάξεις του τελωνειακού κώδικα και αθωωτικές δικαστικές αποφάσεις για το αδίκημα της λαθρεμπορίας που εκδόθηκαν για αγοραστές εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος 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 δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που 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 με τις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ανωτέρω νόμου, 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».

Επειδή, 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, σύμφωνα 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 αποσπελλόμενα 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 ίδιου 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 κατά την εξέταση, 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.

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». 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, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 20/07/2020 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 ο προσφεύγων. Τα στοιχεία του περιλαμβάνονται στον πίνακα «ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΑΝΑ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ & ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ» της έκθεσης του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.), στον οποίο 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 ο προσφεύγων 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 είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις για την αγορά εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Σε βάρος του προσφεύγοντος 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 είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις για την αγορά εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 39.132,99 €. Σε βάρος του προσφεύγοντος επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 54 παρ 1θ' και 2γ' του Ν. 4174/2013, πρόστιμο.

Κατά το φορολογικό έτος 2015 (από 17/10/2015-31/12/2015)

Λήψη ανακριβούς ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ σε μία (1) περίπτωση, για την αγορά εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Σε βάρος του προσφεύγοντος επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 58Α παρ 1 του ν.4174/2013, πρόστιμο.

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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του και να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου, δεδομένου ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκαν μόνο τα ληφθέντα τιμολόγια από την επιχείρηση του, διατάξεις του τελωνειακού κώδικα και αθωωτικές αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων για το αδίκημα της λαθρεμπορίας που εκδόθηκαν για άλλους αγοραστές εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου καταλογισμού σε βάρος του των ανωτέρω παραβάσεων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του ως άνω νόμου 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...»

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 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, 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 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 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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 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 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 τον προσφεύγοντα κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 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 32.386,43€ για το φορολογικό έτος 2014 και 44.754,79€ για το φορολογικό έτος 2015. Ακολουθώντας προσδιορίστηκε 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 ακαθαρίστων εσόδων.

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

Κ.Α.Ε. 6308 «Έμπορος υφασμάτων ανδρικών και γυναικείων χονδρικώς» με συντελεστή 9% επί των αγορών, συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων 7% και συντελεστή μετατροπής 1,29.

Κ.Α.Ε. 6309 «Έμπορος υφασμάτων ανδρικών και γυναικείων λιανικώς» με συντελεστή 14% επί των αγορών, συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων 11% και συντελεστή μετατροπής 1,27.

Κ.Α.Ε. 6318 «Έμπορος ανδρικών ειδών γενικά» με συντελεστή 18% επί των αγορών, συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων 14% και συντελεστή μετατροπής 1,29.

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

Φορολογικό έτος 2014

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	121.814,87€
Πλέον ακαθάριστα έσοδα βάσει αγορών (32.386,43X 1,27)	41.130,77€
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	162.945,64€

Φορολογικό έτος 2015

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	115.936,64€
Πλέον ακαθάριστα έσοδα βάσει αγορών (44.754,79X 1,27)	56.838,58€
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	172.775,22€

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 του προσφεύγοντος 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, 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 του προσφεύγοντος 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 20.07.2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, και η επί αυτής ερειδόμενη από 20.07.2020 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 του προσφεύγοντος, 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 αποκρυσταλλώμενη ύλη, ήτοι για τις εν λόγω πωλήσεις δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (εσόδων). Περαιτέρω, ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων του προσφεύγοντος 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 και 2015 δεν περιέχουν την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση. Κατά συνέπεια είναι ανατιμολογήτες και στερούνται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση των καταλογισθέντων ποσών φόρου και ως εκ τούτου είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες.

Επειδή ειδικότερα, οι προσβαλλόμενες α) με αριθ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, β) με αριθ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, γ) με αριθ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και δ) με αριθ./20-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, 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.

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 **23-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση**:

α) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014,

β) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015,

γ) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και,

δ) της με αριθμό/20-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, 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/20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014,

στ) της με αριθμό/20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 16/10/2015 και

ζ) της με αριθμό/20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2015

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

Υπ' αριθ./20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014

Πρόστιμο άρθρου 54 1α΄ ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποίησης	25 X 100,00 = 2.500,00 €

Υπ' αριθ./20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ 1θ΄ ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
Μη ζήτηση-λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	25 X 250,00 = 6.250,00 €

Υπ' αριθ./20-07-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ 1΄ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
Λήψη ανακριβούς ως προς την αξία στοιχείου σε μία (1) περίπτωση συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 4.224,25 € πλέον ΦΠΑ 971,58 €	971,58 X 50,00% = 485,79 €

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.