



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31-5-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1426

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α1273/15-12-2020 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 αριθμ. Α.1049/2021 “Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α’ 75)”, 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 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25-9-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε**» και με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό **α)../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **β)../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **γ)../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **δ)../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, **ε)../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, **στ)../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, **ζ)../16-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, **η)../16-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και **θ)../620/16-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε’ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

8. Την από 30-9-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε’ Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-9-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.**», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.707,08€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.926,77€, ήτοι **συνολικό ποσό 9.633,85€**
- Με την με αριθμό **../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 29.868,39€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 14.934,20€, ήτοι **συνολικό ποσό 44.802,59€**.

- Με την με αριθμό **.../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 21.259,27€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 10.629,64€, ήτοι **συνολικό ποσό 31.888,91€**.
- Με την με αριθμό **../.../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 12.062,26€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 1.006,45€, ήτοι **συνολικό ποσό 13.068,71€**.
- Με την με αριθμό **..../..../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 30.796,80€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 6.824,86€, ήτοι **συνολικό ποσό 37.621,66€**.
- Με την με αριθμό **..../..../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 24.393,89€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 10.431,42€, ήτοι **συνολικό ποσό 34.825,31€**.
- Με την με αριθμό **..../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ύψους **1.800,00€**, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (γνωστοποιήσεων) περί μη έκδοσης τιμολογίων σε τέσσερις (4) περιπτώσεις και περί μη υποβολής γνωστοποιήσεων ανακριβούς έκδοσης τιμολογίων σε δέκα τέσσερις (14) περιπτώσεις. Η εν λόγω πράξη, εκ παραδρομής επιδόθηκε στην προσφεύγουσα χωρίς την αναγραφή του αριθμού της.
- Με την με αριθμό **..../..../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ύψους **19.072,90€**, λόγω μη έκδοσης παραστατικού αξίας μικρότερης των 5.000,00€ έως τις 16-10-2015, προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών σε δέκα εννέα (19) περιπτώσεις, λόγω μη έκδοσης παραστατικού αξίας μεγαλύτερης των 5.000,00€ έως τις 16-10-2015, προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών σε τέσσερις (4) περιπτώσεις καθαρής αξίας 37.721,25€ και λόγω λήψης ανακριβών παραστατικών μετά τις 17-10-2015 σε δύο (2) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείας αξίας 1.239,95€ πλέον Φ.Π.Α. 285,19€.
- Με την με αριθμό **..../...../16-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση

πρόστιμο ύψους **10.772,97€**, λόγω μη έκδοσης παραστατικών προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών σε είκοσι (20) περιπτώσεις και λόγω λήψης ανακριβών στοιχείων προς τεκμηρίωση συναλλαγών σε πέντε (5) περιπτώσεις.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και Προστίμων ΚΦΔ που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 & 2016, δυνάμει της με αριθμό .../...../11-5-2020 σχετικής εντολής ελέγχου.

Αιτία του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό ΕΜΠ./10-11-2017 έγγραφο του Δ΄ Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης Συγκεκριμένα, από τον εκ των υστέρων έλεγχο και την έρευνα που πραγματοποιήθηκε από την Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων Θεσσαλονίκης στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ο μηχανισμός δόλου που χρησιμοποιείται κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων από Τουρκία και την παράδοσή τους στην Ελλάδα. Ειδικότερα, εξακριβώθηκε ότι 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. Οι εν λόγω αγοραστές μεταβαίνουν οι ίδιοι στην Τουρκία, μεταφέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγοράζουν τα εμπορεύματα μετρητοίς και δίνουν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη στην Κωνσταντινούπολη, όπου στη συνέχεια τα εμπορεύματα χωρίζονται ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα, συσκευάζονται σε τσουβάλια και αποστέλλονται στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης. Μετά τον τελωνισμό, τα εμπορεύματα με τιμολόγιο εισαγωγής με υποπολλαπλάσιες δηλωθείσες αξίες των πραγματικών, παραδίδονται σε κάθε ένα πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων.

Στην περίπτωση, που τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερβαίνουν το ποσό των 500 ευρώ και η αποπληρωμή πρέπει να γίνει μέσω τραπεζής, πραγματοποιείται κατάθεση σε λογαριασμό του φερόμενου εισαγωγέα και παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη, ενώ οι πραγματικοί παραλήπτες καταβάλλουν στον φερόμενο ως εισαγωγέα αμοιβή, ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων που παραδίδονται, χωρίς την έκδοση σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση (.....) λειτουργούσε υπό την οργάνωση και την διαρκή καθοδήγηση άλλου προσώπου.

Συμπερασματικά, από τον ανωτέρω έλεγχο, που διενεργήθηκε και αφορούσε σε δηλούμενη δασμοφορολογητέα αξία σε 308 Διασαφήσεις Εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών κυρίως προϊόντων, διαπιστώθηκαν:

- η εισαγωγή εμπορευμάτων στην Ελλάδα, με υποτιμολόγηση της πράγματι καταβληθείσας αξίας (συναλλακτικής /δασμοφορολογητέας), με την κατάθεση συνολικά 289 Διασαφήσεων Εισαγωγής στις οποίες είχαν επισυναφθεί ανακριβή-εικονικά ως προς την αξία

τιμολόγια εισαγωγής (288 στο Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, 1 στο Β' Τελωνείο Θεσσαλονίκης) ενώ για τις υπόλοιπες 19 δεν προέκυψαν διαφυγόντες φόροι, και στη συνέχεια

- η παράδοση των ανωτέρω εμπορευμάτων στις έδρες περίπου 600 πραγματικών αγοραστών σε 43 νομούς της χώρας, οι οποίοι και κατέβαλαν οι ίδιοι την αξία τους στην Τουρκία, υποπίπτοντας έτσι στο αδίκημα της λαθρεμπορίας. Η συνολική δασμολογητέα αξία των υπό έλεγχο 289 διασαφήσεων εισαγωγής προσδιορίστηκε από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης στο ποσό των 32,88 εκ. ευρώ ενώ η δηλωθείσα κατά τον τελωνισμό ήταν 6,37 εκ. ευρώ.

Το γεγονός αυτό, είχε ως συνέπεια τη μη καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο των πράγματι αναλογούντων δασμών και φόρων, με το συνολικό ύψος των διαφυγόντων φόρων (ΦΠΑ) και λοιπών επιβαρύνσεων να ανέρχεται συνολικά στο ποσό των 6.191.124,77 ευρώ. Ο ως άνω μηχανισμός απάτης που εφαρμόστηκε εκτεταμένα από πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνταν κυρίως στον κλάδο ένδυσης – υπόδησης, είχε σαν αποτέλεσμα την απόκτηση εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι αυτούς επιβαρύνσεις (Φ.Π.Α.), ή χωρίς επιβαρύνσεις στις περιπτώσεις που δεν εκδίδονταν τιμολόγιο και περαιτέρω σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων, ή με την έκδοση παραστατικών με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες, επιφέροντας ταυτόχρονα συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού και πλήγμα στο υγιές εμπόριο εντός της ελληνικής επικράτειας.

Μεταξύ των ως άνω παραληπτών των εμπορευμάτων ήταν και η επιχείρηση «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία στην ατζέντα που κατασχέθηκε από την ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης εμφανιζόταν με τον κωδικό παραλήπτη

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η προσφεύγουσα επιχείρηση, απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2-5-2018 έγγραφο με το οποίο κοινοποίησε την εντολή ελέγχου (το εν λόγω έγγραφο και η εντολή ελέγχου εστάλη και με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις 11-5-2020), την υπ' αριθμ./25-4-2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018, καθώς και το υπ' αριθμ...../11-5-2020 έγγραφο αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία.

Η Φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα και τα λοιπά έγγραφα που απέστειλε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στο πόρισμα, όπως αυτό καταγράφεται στις από 16/07/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου, και συγκεκριμένα:

Για το φορολογικό έτος 2014:

- Από την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ προκύπτουν ότι οι διασαφήσεις έτους 2014 με κωδικό πελάτη αφορούν σε αγορά εμπορευμάτων και προϊόντων δηλωθείσας αξίας 13.065,83€ και διαμορφωθείσας αξίας 83.051,76€.

- Από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έχουν ληφθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία της σαράντα δύο (42) τιμολόγια έκδοσης «.....» καθαρής αξίας 158.965,50€ πλέον Φ.Π.Α. 36.562,07€.
- Ο έλεγχος συσχετίζοντας τα ληφθέντα τιμολόγια με τις διασαφήσεις διαπίστωσε τα εξής:
- Σε τέσσερις (4) περιπτώσεις που αφορούν τις υπ' αριθμ., και διασαφήσεις, η προσφεύγουσα δεν έλαβε κανένα τιμολόγιο, ενώ σε δέκα τέσσερις (14) περιπτώσεις διασαφήσεων έλαβε ανακριβή τιμολόγια. Για τις υπόλοιπες διασαφήσεις δεν προέκυψαν διαφορές.
- Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (γνωστοποιήσεων) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ.5 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.
- Στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος προσδιόρισε τη συνολική αποκρυβείσα αξία των αγορών συγκρίνοντας την αξία των διασαφήσεων, όπως αυτή διαμορφώθηκε από την ΕΛΥΤ, με την αξία των εκδοθέντων ανακριβών φορολογικών στοιχείων. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η αποκρυβείσα αξία αγορών ανέρχεται σε 22.802,00€. Όλα αυτά τα είδη, αποκτηθέντα με ανακριβές παραστατικό ή χωρίς παραστατικό, εκλήφθησαν ως είδη που πουλήθηκαν εντός της χρήσης που αποκτήθηκαν, με βάση το χρόνο έκδοσης των διασαφήσεων εισαγωγής, ενώ η αξία πώλησης αυτών προσδιορίστηκε, έχοντας ως βάση τη διαμορφωθείσα αξία, όπως αυτή καθορίστηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, και λαμβάνοντας υπόψη το συντελεστή καθαρού κέρδους αγορών (17%) διά το συντελεστή καθαρού κέρδους πωλήσεων (13%) και με βάση τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας (ΚΑΕ 6223), η αξία των επιπλέον φορολογητέων εκροών προσδιορίστηκε σε 29.642,60€.
- Στον Φ.Π.Α. η ως άνω προσδιορισθείσα αξία των φορολογητέων εκροών, όπως προσδιορίστηκε στη φορολογία εισοδήματος, προστέθηκε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές, ενώ αντίστοιχα αυξήθηκε ο φόρος εκροών κατά το αντίστοιχο ποσό, βάσει του συντελεστή Φ.Π.Α., όπως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο (23%). Περαιτέρω, κατά την κρίση του ελέγχου, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εισροών ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στα ληφθέντα ανακριβή φορολογικά στοιχεία, καθώς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο φορολογούμενος κατέχει νόμιμο τιμολόγιο. Κατά συνέπεια, δεν αναγνώρισε τον Φ.Π.Α. εισροών ύψους 5.244,46€ που αντιστοιχεί σε ληφθέντα ανακριβή φορολογικά στοιχεία.

Για το φορολογικό έτος 2015:

- Από την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ προκύπτουν ότι οι διασαφήσεις έτους 2015 με κωδικό πελάτη αφορούν σε αγορά εμπορευμάτων και προϊόντων δηλωθείσας αξίας 43.122,25€ και διαμορφωθείσας αξίας 181.729,63€.
- Από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έχουν ληφθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία της εκατόν δέκα πέντε (115) τιμολόγια έκδοσης «.» καθαρής αξίας 367.180,58€ πλέον Φ.Π.Α. 84.451,53€.
- Ο έλεγχος συσχετίζοντας τα ληφθέντα τιμολόγια με τις διασαφήσεις διαπίστωσε τα εξής:

Για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι τις 16-10-2015 διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Σε δέκα εννέα (19) περιπτώσεις η προσφεύγουσα δεν έλαβε κανένα τιμολόγιο. Η αξία των συναλλαγών ανά διασάφηση είναι μικρότερη των 5.000,00€. Επομένως, για τη μη ζήτηση – μη λήψη και μη έκδοση παραστατικού αναγνώρισης της συναλλαγής επιβλήθηκε πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ. γ' του ν.4174/2013, ήτοι 500€ ανά συναλλαγή.
- Σε τέσσερις (4) περιπτώσεις που αφορούν τις υπ' αριθμ. ..., ..., ... και διασαφήσεις, η προσφεύγουσα δεν έλαβε κανένα τιμολόγιο. Η αξία των συναλλαγών ανά διασάφηση είναι μεγαλύτερη των 5.000,00€. Επομένως, για τη μη ζήτηση και μη έκδοση από την ίδια παραστατικού αναγνώρισης των συναλλαγών επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας των συναλλαγών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 5 του Ν.4337/2015, που καταλαμβάνει περιπτώσεις από 1/1/2014.
- Σε οκτώ (8) περιπτώσεις λήψης ανακριβών τιμολογίων που αφορούν τις υπ' αριθμ. ..., ...,, και διασαφήσεις δεν επιβλήθηκε κανένα πρόστιμο.

Για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από 17/10/2015 μέχρι 31/12/2015 διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Σε δύο (2) περιπτώσεις που αφορούν τις υπ' αριθμ. ... & διασαφήσεις, η προσφεύγουσα έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία, με συνολική αποκρυβείσα αξία 1.239,95€, πλέον Φ.Π.Α. 285,19€, για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013.

Για τις υπόλοιπες διασαφήσεις δεν προέκυψαν διαφορές.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων εκδόθηκε η υπ' αριθμ./..../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

- Στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος προσδιόρισε τη συνολική αποκρυβείσα αξία των αγορών συγκρίνοντας την αξία των διασαφήσεων, όπως αυτή διαμορφώθηκε από την ΕΛΥΤ, με την αξία των εκδοθέντων ανακριβών φορολογικών στοιχείων, καθώς και την αξία των διασαφήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκε κανένα παραστατικό. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η αποκρυβείσα αξία αγορών ανέρχεται σε 79.226,50€ (πίνακας 17 σελ.76 έκθεσης

ελέγχου). Όλα αυτά τα είδη, αποκτηθέντα με ανακριβές παραστατικό ή χωρίς παραστατικό, ελήφθησαν ως είδη που πουλήθηκαν εντός της χρήσης που αποκτήθηκαν, με βάση το χρόνο έκδοσης των διασαφήσεων εισαγωγής, ενώ η αξία πώλησης αυτών προσδιορίστηκε, έχοντας ως βάση τη διαμορφωθείσα αξία, όπως αυτή καθορίστηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, και λαμβάνοντας υπόψη το συντελεστή καθαρού κέρδους αγορών (17%) διά το συντελεστή καθαρού κέρδους πωλήσεων (13%), με βάση τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας (ΚΑΕ 6223), η αξία των επιπλέον φορολογητέων εκροών προσδιορίστηκε σε 102.994,45€

- Στον Φ.Π.Α., η αποκρυβείσα αξία των φορολογητέων εκροών, όπως προσδιορίστηκε στη φορολογία εισοδήματος, προστέθηκε στην φορολογητέα αξία εκροών και καταλογίστηκε ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. εκροών, ύψους 23.688,72€. Ο έλεγχος, περαιτέρω, δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών ύψους 7.108,08€, που αφορά τα ληφθέντα ανακριβή τιμολόγια έκδοσης «.....» που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα στα φορολογικά της βιβλία.

Για το φορολογικό έτος 2016:

- Από την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ προκύπτουν ότι οι διασαφήσεις έτους 2016 με κωδικό πελάτη αφορούν σε αγορά εμπορευμάτων και προϊόντων δηλωθείσας αξίας 22.524,35€ και διαμορφωθείσας αξίας 117.424,91€.
- Από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έχουν ληφθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία της εξήντα δύο (62) τιμολόγια έκδοσης «.....» καθαρής αξίας 204.638,70€ πλέον Φ.Π.Α. 48.281,79€.
- Ο έλεγχος συσχετίζοντας τα ληφθέντα τιμολόγια με τις διασαφήσεις διαπίστωσε τα εξής:
- Σε είκοσι (20) περιπτώσεις διασαφήσεων δεν λήφθηκε παραστατικό αγοράς, ούτε εκδόθηκε παραστατικό προς τεκμηρίωση των συναλλαγών, ενώ σε δώδεκα (12) περιπτώσεις λήφθηκε ανακριβές παραστατικό αγοράς. Για τις εν λόγω παραβάσεις εκδόθηκε η υπ'αριθμ./...../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013.
- Στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος προσδιόρισε τη συνολική αποκρυβείσα αξία των αγορών συγκρίνοντας την αξία των διασαφήσεων, όπως αυτή διαμορφώθηκε από την ΕΛΥΤ, με την αξία των εκδοθέντων ανακριβών φορολογικών στοιχείων. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η αποκρυβείσα αξία αγορών ανέρχεται σε 56.390,62€ (πίνακας 21 σελ.79 έκθεσης ελέγχου). Όλα αυτά τα είδη, αποκτηθέντα με ανακριβές παραστατικό ή χωρίς παραστατικό, ελήφθησαν ως είδη που πουλήθηκαν εντός της χρήσης που αποκτήθηκαν, με βάση το χρόνο έκδοσης των διασαφήσεων εισαγωγής, ενώ η αξία πώλησης αυτών προσδιορίστηκε, έχοντας ως βάση τη διαμορφωθείσα αξία, όπως αυτή καθορίστηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, και λαμβάνοντας υπόψη το συντελεστή καθαρού κέρδους αγορών (17%) διά το συντελεστή καθαρού κέρδους πωλήσεων (13%), με βάση τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας (ΚΑΕ 6223), η αξία των επιπλέον φορολογητέων εκροών προσδιορίστηκε σε 73.307,81€.

- Στον Φ.Π.Α, η ως άνω προσδιορισθείσα αξία των φορολογητέων εκροών, όπως προσδιορίστηκε στη φορολογία εισοδήματος, προστέθηκε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές, ενώ αντίστοιχα αυξήθηκε ο φόρος εκροών κατά το αντίστοιχο ποσό, βάσει του συντελεστή Φ.Π.Α., όπως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο. Περαιτέρω, κατά την κρίση του ελέγχου, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εισροών ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στα ληφθέντα ανακριβή φορολογικά στοιχεία, καθώς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο φορολογούμενος κατέχει νόμιμο τιμολόγιο. Κατά συνέπεια, δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. δαπανών ύψους 6.979,97€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/25-9-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Μη νόμιμες, ανατιολόγητες και αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Δεν υπήρξε υποτιμολόγηση των αγορασθέντων αγαθών. Η εταιρεία εξέδωσε όλα τα νόμιμα παραστατικά πώλησης, τα οποία δεν αμφισβητήθηκαν από τη φορολογική αρχή. Η επιχείρηση της προσφεύγουσας είναι συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις. Οι συναλλαγές με τη αποτελούν ένα μικρό μόνο μέρος των συνολικών συναλλαγών της. Αυθαίρετα και άκριτα ο έλεγχος υιοθέτησε την πορισματική έκθεση της ΕΛ.Υ.Τ. Μη νόμιμα η φορολογική αρχή θεώρησε ως αποδεδειγμένο γεγονός το πόρισμα της ΕΛ.Υ.Τ., ενώ το βάρος της απόδειξης το φέρει η ίδια. Ουδέποτε απέδειξε ότι η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε απ' ευθείας με Τούρκους προμηθευτές. Ουδέποτε η προσφεύγουσα αναμείχθηκε με αγορές από την Τουρκία, ούτε μετέφερε παράνομα χρηματικά ποσά. Δεν αποσαφηνίζει ο έλεγχος, με βάση ποια μονάδα και ποια τεμάχια κατέληξε στη «διαμορφωθείσα αξία». Οι διαπιστώσεις του ελέγχου εκκινούν από εσφαλμένη και αναπόδεικτη βάση. Δεν υπάρχει διαφυγών Φ.Π.Α. Η προσφεύγουσα δεν είχε κανένα συμφέρον στην υποτιμολόγηση των εμπορευμάτων κατά την αγορά τους. Παρά το γεγονός ότι δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο η γνησιότητα των παραστατικών πώλησης, αυθαίρετα προσδιορίζει η φορολογική αρχή το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων με βάση τη φερόμενη ως αποκρυβείσα αξία αγορών με συντελεστή 1,3.
2. Μη νόμιμος και αυθαίρετος ο ισχυρισμός περί υποτιμολόγησης των εμπορευμάτων και διαφυγής φόρων. Τα εμπορεύματα είχαν νομίμως εισαχθεί από την Τουρκία με την τήρηση των νόμιμων διατυπώσεων τόσο στο τελωνείο της Τουρκίας, όσο και στο τελωνείο της Ελλάδας. Η πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. πραγματοποιήθηκε δύο και τρία χρόνια μετά την εισαγωγή των εμπορευμάτων και χωρίς να προβεί σε φυσικό έλεγχο αυτών. Η εισαγωγή τους κρίθηκε νόμιμη και ευλόγως δημιουργήθηκε η πεποίθηση στους

αγοραστές ότι επρόκειτο για σύννομη διαδικασία. Η προσφεύγουσα δεν εισήγαγε τα εμπορεύματα, αλλά νομίμως τα αγόρασε από το

3. Μη νόμιμος και αυθαίρετος ο υπολογισμός της αξίας αγοράς των εμπορευμάτων από την ΕΛ.Υ.Τ., αφού βάσει του τελωνειακού κώδικα, η αξία προσδιορίζεται με βάση τη συναλλακτική αξία πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων κατά την ίδια περίπου χρονική στιγμή. Η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης προσδιόρισε την αξία με βάση αντικειμενική – πλασματική αξία ανόμοιων προϊόντων, χωρίς μάλιστα να αναφέρει ποια είναι αυτά. Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι εσφαλμένες, καθώς στηρίζονται καθ' ολοκληρία στην αυθαίρετη και παντελώς αβάσιμη πορισματική έκθεση της ΕΛ.Υ.Τ.
4. Μη νόμιμη και ανατιολόγητη η επιβολή προστίμων. Ουδεμία αιτιολογία περιλαμβάνεται στις πράξεις επιβολής προστίμων.
5. Μη νόμιμες οι πράξεις επιβολής προστίμων. Εκδόθηκαν αυτοτελείς πράξεις επιβολής προστίμων του αρ.54 του Ν. 4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και πράξη του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016. Ταυτόχρονα οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίθηκε ότι αφορούν ουσιαστικές παραβάσεις, καθώς από αυτές προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. Κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 62 παρ.2 επιβάλλεται ένα μόνο από τα πρόστιμα των άρθρων 54, 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ. Επίσης, το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. στο φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε δύο φορές και μάλιστα για διαφορετικό ποσό κάθε φορά, ήτοι τόσο με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. όσο και με την πράξη επιβολής, ήτοι ποσό 10.431,42€ και 10.772,97€.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς :

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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 29 και 32 του Καν. 2913/92, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και τα άρθρα 70-72 του Καν. 952/13, όπως ίσχυαν από 01/05/2016), η δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων στο τελωνιακό 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 τελωνιακό 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 στην προκειμένη περίπτωση από τις από 16/07/2020 εκθέσεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 και 58^Α του Κ.Φ.Δ., και των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την από 11/07/2017 Έκθεση Ελέγχου – πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης σχετικά με τον έλεγχο της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που εισήχθησαν από την Τουρκία από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά τα έτη 2014-2016. Ειδικότερα, εξακριβώθηκε ότι 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.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, αφενός, οι συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», ήταν πραγματικές και δεν υφίσταται περίπτωση υποτιμολόγησης και λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και αφετέρου, ο προσδιορισμός της δασμολογητέας αξίας των επίμαχων εμπορευμάτων έγινε από την ΕΛ.Υ.Τ. κατά τρόπο τεκμαρτό χωρίς να προβεί σε φυσικό έλεγχο των εμπορευμάτων κατά σαφή παράβαση των διατάξεων τόσο του Ενωσιακού όσο και του Τελωνειακού Κώδικα.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα από όσα αναλυτικά καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 11/07/2017 Έκθεση Ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την επιχείρηση «.....» με την προσφεύγουσα επιχείρηση «..... Ο.Ε.» ακολούθως:

- Την ATZENTA που βρέθηκε στην έδρα της «.....» και χρησιμοποιούσε υπάλληλος της επιχείρησης (.....), στην οποία περιλαμβάνονται πληροφορίες για τους πελάτες, περιέχει τους κωδικούς που έχουν δοθεί σε κάθε έναν πραγματικό παραλήπτη- αγοραστή, καθώς και στοιχεία του κάθε παραλήπτη βάσει των οποίων εκδίδονται τα σχετικά τιμολόγια πώλησης (ΑΦΜ, Επωνυμία, Διεύθυνση).
- Τις καταστάσεις «HESAP» (μετάφραση στα ελληνικά -λογαριασμός-) στις οποίες καταγράφονται ανά φορτηγό ο παραλήπτης, ο αριθμός των κιβωτίων-δεμάτων για τον συγκεκριμένο παραλήπτη, το βάρος αυτών και τα μεταφορικά που χρεώνονται σε κάθε παραλήπτη, οι οποίες στάλθηκαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την υπάλληλο της επιχείρησης «.....»
- Τα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από υπάλληλο της επιχείρησης και αυτά αποστάλθηκαν στην ως άνω υπηρεσία από το Α' Τελωνείο

Θεσσαλονίκης και τα οποία αναφέρουν αναλυτικά τους κωδικούς των παραληπτών. Σημειώνεται ότι το ως άνω τελωνείο διαθέτει κιβωτολογία με τους κωδικούς παραληπτών για κάθε δέμα- κιβώτιο για τις 285 διασαφήσεις από το σύνολο των 308, αφού για τις υπόλοιπες διασαφήσεις, τα κιβωτολογία που κατατέθηκαν κατά τον τελωνισμό δεν αναφέρουν κωδικό τελικού παραλήπτη-προφανώς παραλήφθηκε η στήλη με την εν λόγω πληροφόρηση.

- Τις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Τις Εκθέσεις Προσδιορισμού Δασμών και Φόρων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης με τα αρ. πρωτ. ΕΜΠ/12-06-2017, ΕΜΠ/26-06-2017 και/11-04-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης σε απάντηση των αρ. πρωτ. ΕΜΠ/20-12-2016,/20-02-2017,/13-06-2017 και/16-03-2017 εγγράφων της ως άνω υπηρεσίας, σύμφωνα με τις οποίες, από το σύνολο των **308** υπό έλεγχο διασαφήσεων εισαγωγής το Τελωνείο αποδέχτηκε τη δηλωθείσα αξία για τις 19 ενώ για τις υπόλοιπες 289 διαμόρφωσε νέα δασμολογητέα αξία και συνεπώς προσδιόρισε τους αναλογούντες διαφυγόντες φόρους. Η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης δημιούργησε ηλεκτρονικό αρχείο σε μορφή «Excel» στο οποίο καταχωρήθηκαν αναλυτικά ανά Διασάφηση Εισαγωγής κάθε δέμα-κιβώτιο χωριστά, τα είδη και οι ποσότητες που περιέχονται σε αυτό, η δηλωθείσα αξία ανά τεμάχιο ή κιλό (στην περίπτωση υφάσματος ή αξεσουάρ), η διαμορφωθείσα αξία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, οι διαφυγόντες φόροι όπως προσδιορίστηκαν από το Α' Τελωνείο, καθώς και ο κωδικός του παραλήπτη για το κάθε δέμα. Σημειώνεται ότι στο εν λόγω αρχείο περιλαμβάνεται το σύνολο των υπό έλεγχο (308) Διασαφήσεων Εισαγωγής στις περιπτώσεις δε που η δηλωθείσα αξία έγινε αποδεκτή από το Τελωνείο (19 Δ/σεις) δεν προκύπτουν διαφυγόντες φόροι και άρα η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα τον κωδικό, με τον οποίο ταυτοποιείται η ως άνω συναλλασσόμενη με την επιχείρηση του «.....» και με τον κωδικό αυτό παρακολουθούνταν οι συναλλαγές της με αυτήν. Ο παραλήπτης με τον κωδικό φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης για το έτος 2014 τριάντα επτά (37) διασαφήσεων, για το έτος 2015 τριάντα έξι (36) και για το έτος 2016 εξήντα (60) διασαφήσεων.

Επειδή όλες οι ανωτέρω διαπιστώσεις στηρίχθηκαν σε αποδεικτικά έγγραφα και τεκμήρια και επιπροσθέτως, από καταθέσεις και τηλεφωνικές συνομιλίες, οι οποίες βρίσκονται στη διάθεση του Εισαγγελέα Θεσσαλονίκης, προκύπτει αδιαμφισβήτητα, αφενός μεν, ο ρόλος εκάστου εμπλεκόμενου προσώπου, αφετέρου δε, αποδεικνύεται η υποτιμολόγηση των εισαχθέντων εμπορευμάτων με απώτερο σκοπό την αποφυγή φόρων.

Επειδή, από την ακρόαση των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων των υπαλλήλων της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν άρσης τηλεφωνικού απορρήτου, προέκυψαν αποδεικτικά στοιχεία για τις πράγματι πληρωθείσες αξίες εμπορευμάτων που έχουν εκτελωνιστεί από την επιχείρηση «... ..» σε συγκεκριμένες ημερομηνίες, όπου εντοπίστηκαν περιπτώσεις όπου οι πραγματικές τιμές των εμπορευμάτων ήταν από 3,5 έως 37 φορές μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες δηλωθείσες κατά τον τελωνισμό.

Επειδή, ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που εισάγονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, διενεργείται με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 29 και 32 του Κανονισμού της ΕΟΚ 2913/92 , περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και των άρθρων 70-72 του Κανονισμού της Ε.Ε. 952/13, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυαν από 01/05/2016, ενώ περαιτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία των εμπορευμάτων, στηριζόμενη στη δασμολογητέα αξία, κατ'εφαρμογή του άρθρου 20 του ν. 2859/2000 και χωρίς περαιτέρω προσαυξήσεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμου προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας, απαραδέκτως προβάλλεται εν προκειμένω, καθότι, οποιαδήποτε αμφισβήτηση περί της δασμολογητέας αξίας, δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης στο πλαίσιο της κατ'άρθρο 63 του ν. 4174/2013, ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αυθαίρετου προσδιορισμού του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων με συντελεστή μετατροπής 1,3 επί των αγορών.

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

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 περιεχόμενα 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 του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, εάν η οικεία έκθεση δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε το συντελεστή μετατροπής 1,3 προκειμένου να προσδιορίσει την αξία των πωλήσεων που αντιστοιχούν α) στις αγορές για τις οποίες δεν λήφθηκε φορολογικό στοιχείο, β) στις αγορές για τις οποίες λήφθηκε ανακριβές φορολογικό στοιχείο, λαμβάνοντας την αξία της ανακρίβειας.

Επειδή, με τον τρόπο αυτό προσδιόρισε το ύψος των πωλήσεων που αντιστοιχούσαν στις αγορές για τις οποίες διαπράχθηκε η παράβαση της μη ζήτησης μη λήψης φορολογικών στοιχείων, καθώς και της λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, **ωστόσο η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου**, γιατί προσέθεσε το προσδιορισθέν ποσό στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και επέβαλε επί αυτού φόρο εισοδήματος, καθόσον από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει είτε ότι για το σύνολο των αγαθών που αποκτήθηκαν με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης είτε ότι οι πωλήσεις που δηλώθηκαν στη φορολογία εισοδήματος και επιβλήθηκε επί αυτών φόρος εισοδήματος είναι χαμηλότερες και σε ποιο ύψος από τις διενεργηθείσες από την προσφεύγουσα πωλήσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα οικονομικά δεδομένα της και συγκεκριμένα τις δηλωθείσες αγορές, καθώς και τις αγορές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία ή εκδόθηκαν ανακριβή φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδελεχής έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη με αδιάσειστα στοιχεία της διάπραξης της αποδιδόμενης πλημμέλειας, προκειμένου να καταλογισθεί ο αναλογών φόρος, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση να παρέχει επί της οικείας έκθεσης σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων δεν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις, ώστε να διαπιστωθεί ότι οι προσδιορισθείσες όπως αναφέρονται αναλυτικά ανωτέρω πωλήσεις που αντιστοιχούν στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δε συμπεριλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων οι από 19-7-2020 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθίστανται αόριστες, δεδομένου ότι δεν περιέχουν τα συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, καθόσον όπως προαναφέρθηκε, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν βασίστηκε σε πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, όπως αυτή αποτυπώνεται στις από 19-7-2020 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δεν παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση, ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στην προσφεύγουσα. Κατά

συνέπεια είναι παντελώς ανατιολόγητη και στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση του πορίσματος της, με βάση το οποίο προχώρησε στον κρινόμενο καταλογισμό με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτών, καθιστώντας τις προσβαλλόμενες πράξεις που εδράζονται επ' αυτών νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

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

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο **34 του 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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....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, η έκθεση ελέγχου αποτελεί λοιπόν, την αιτιολογία της πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς αυτός λαμβάνει χώρα με βάση τα πορίσματα του ελέγχου, όπως αυτά αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου.[...] Στις ατομικές διοικητικές πράξεις αιτιολογία γενικά είναι η έκθεση των νομικών και πραγματικών λόγων που οδήγησαν τη διοίκηση στην έκδοση της συγκεκριμένης κάθε φορά πράξης. Με άλλα λόγια, στην αιτιολογία της διοικητικής πράξης το αρμόδιο διοικητικό όργανο αναφέρει τους κανόνες δικαίου που εφαρμόζονται κατά την άποψή του

στην εκάστοτε περίπτωση, τα πραγματικά περιστατικά της περίπτωσης αυτής καθώς και τους συλλογισμούς του διοικητικού οργάνου, για να καταλήξει ότι τα περιστατικά αυτά υπάγονται πράγματι στον κανόνα δικαίου και δικαιολογούν την έκδοση της διοικητικής πράξης με αυτό το περιεχόμενο (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ι. Φωτόπουλος, εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ. 707).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων των άρθρων 54 και 58^Α του ΚΦΔ εκδόθηκαν κατόπιν σύνταξης των από 16-7-2020 αυτοτελών εκθέσεων ελέγχου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, από τις οποίες προκύπτουν οι νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης των πράξεων επιβολής προστίμων, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καθώς και οι σκέψεις και κρίσεις του ελέγχου που αποτελούν τη σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

Οι ως άνω εκθέσεις επιβολής προστίμου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί αναιτιολόγητων πράξεων επιβολής προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σε ότι αφορά την υπ'αριθμ./16-7-2020,/16-7-2020 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2014 & 2015 και την υπ'αριθμ. .../..../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, ισχύουν τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), όπως αυτός ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014: «5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. **Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.**

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς

οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκππτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής.

Περαιτέρω στην **ΠΟΛ 1004/2013** ορίζεται ότι: «..Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.

«Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως, εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από **1-1-2015 και μετά**, ορίζεται ότι: «**11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου**», ενώ στην παρ. 10 ορίζεται ότι: «**10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:**

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων».

Επειδή σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο ή εκδώσει ανακριβές τιμολόγιο για πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ο αγοραστής οφείλει, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, να εκδώσει σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής, το οποίο δεν βαρύνεται με ΦΠΑ ή χαρτόσημο σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987 και την ΠΟΛ1026/2018.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε από 1/1/2014 μέχρι 16/10/2015: «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 **υποβάλει 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».

Περαιτέρω στην παρ. 2 ορίζεται: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) **εκατό (100) ευρώ**, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την **περίπτωση α της παραγράφου 1**,

β) εκατό (100) ευρώ, «για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1» που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) «**διακόσια πενήντα (250) ευρώ**, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της **παραγράφου 1**, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ) «**πεντακόσια (500) ευρώ**, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της **παραγράφου 1**, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, για την ίδια χρονική περίοδο από 1/1/2014 μέχρι 16/10/2015 ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, ως εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή»

νοείται: α)..., β)..., γ)..., δ)..., ε)..., στ) η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ [...]

2.α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

Επειδή, με το Ν. 4337/17-10-2015, άρθρο 3 παρ.3 περ. β', καταργήθηκε ρητά η περίπτωση θ' του άρθρου 54 παρ.1 του Ν. 4174/2013, ενώ με την παρ.4 καταργήθηκε το άρθρο 55 του Ν.4174/2013.

Επειδή, με το άρθρο 7 του Ν. 4337/17-10-2015 ορίζεται ότι: «**3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:** α)...., [...] στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.[...]

4. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170)».

Επειδή, με την παρ.8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 προστέθηκε στο Ν. 4174/2013 το άρθρο 58^Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 24.07.2016: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή **λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ**, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, **ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4410/2016 από 25.07.2016 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 51 § 3 του ίδιου ως άνω νόμου: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4337/2015 «Ειδικά ως προς την παράγραφο 1 του προτεινόμενου άρθρου 58Α επισημαίνεται ότι, δεδομένης της κατάργησης της διάταξης της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κώδικα, εφεξής η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, συνιστά πλέον ουσιαστική παράβαση και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 58Α περί προστίμων για παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται το πρόστιμο στις περιπτώσεις αυτές σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο ή επί του ποσού διαφοράς του φόρου αντίστοιχα. Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του φόρου και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων».

Επειδή, με την Πολ. 1252/20-11-2015 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 53-62 του Ν. 4174/2013, μετά την τροποποίησή τους με το Ν. 4337/2015, ως εξής, - Διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54: «μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015 και μετά), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά, δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της

παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.»

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με το φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58^Α): «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς. **Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.**

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά το χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4337/2015: «Με τις διατάξεις

της περίπτωσης γ' καταργείται η περίπτωση θ' παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, με την οποία προβλέπεται πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, με στόχο οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων να αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' της παραγράφου του ίδιου άρθρου, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. Εξ' άλλου η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, έχει στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια, τη φοροδιαφυγή, και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις τιμωρούμενες κατά τα άρθρα 58, 58^Α και 59. [...] 10. Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 10 προστίθεται άρθρο 58^Α στο νόμο 4174/2013, ώστε να καθορίζονται πλέον διακριτά από τις λοιπές φορολογίες τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Φ.Π.Α. που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. [...] Ειδικά ως προς την παράγραφο 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 επισημαίνεται ότι, δεδομένης της κατάργησης της διάταξης της παρ.1 περ. θ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ, εφεξής, η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων συνιστά πλέον ουσιαστική παράβαση και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 58^Α περί προστίμων για παραβάσεις Φ.Π.Α. που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου».

Επειδή, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου δεν κρίνεται γενικά, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαστικώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη μη ζήτηση – μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων προς τεκμηρίωση των συναλλαγών, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας για το χρονικό διάστημα από 1/1/2014 μέχρι 31/12/2015 τα προβλεπόμενα στο άρθρο 54 του ΚΦΔ διαδικαστικά πρόστιμα. Οι διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, δεν είναι συγκρίσιμες με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, καθώς οι μεν πρώτες είναι ουσιαστικές παραβάσεις, ενώ οι δεύτερες διαδικαστικές.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις προκύπτει ότι:

Σχετικά με την υπ' αριθμ./16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014.

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση, σε δέκα οκτώ (18) περιπτώσεις δεν έλαβε ή έλαβε ανακριβές παραστατικά αγοράς και δεν υπέβαλε δηλώσεις γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 & 11 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Κατά συνέπεια,

ορθώς εκδόθηκε η υπ'αριθμ./16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 54 παρ.1^α και 2^α του Ν. 4174/2013.

Σχετικά με την υπ' αριθμ./...../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2015.

- Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2015 μέχρι 16/10/2015, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε παραστατικά προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών, που αφορούν στη μη ζήτηση – μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, για αγορές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση - ΑΦΜ, σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και παρ. 11 του Ν. 4308/2014. Οι κυρώσεις που επισύρει η ως άνω παράβαση διαφοροποιούνται ως εξής: **α)**σε δέκα εννέα (19) περιπτώσεις πρόκειται για συναλλαγές αξίας μικρότερης των 5.000€, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013, ήτοι **19 x 500€ = 9.500€**, και **β)**σε τέσσερις (4) περιπτώσεις πρόκειται για συναλλαγές αξίας μεγαλύτερης των 5.000€, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν. 4337/2015, ήτοι **37.721,25€ x 25% = 9.430,31€**.
- Για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 μέχρι 31/12/2015, η προσφεύγουσα έλαβε ανακριβή παραστατικά που αφορούν τις υπ' αριθμ./2-11-2015 &/21-12-2015 διασαφήσεις, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ.1 όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ήτοι πρόστιμο ίσο με 50% της αξίας του Φ.Π.Α., ήτοι 285,19€ x 50% = 142,59€.

Κατά συνέπεια, ορθώς εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Σχετικά με την υπ' αριθμ./...../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016.

- για το φορολογικό έτος 2016 η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε παραστατικά προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών, που αφορούν στη μη ζήτηση – μη λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, για αγορές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση - ΑΦΜ, σε είκοσι (20) περιπτώσεις, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 10 και παρ. 11 του Ν. 4308/2014. Σύμφωνα με την παρ.135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου Π.4336/3162/Εγκ.1987 του Ν.1642/86 (Φ.Π.Α.) και της Πολ. 1026/2018, η υποχρέωση του αγοραστή να εκδώσει τιμολόγιο προς τεκμηρίωση των συναλλαγών του σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο, δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. Συνεπώς, μετά την κατάργηση της περ.θ' της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, στις 17-10-2015 (ν.4337/15) και μέχρι τις 6-6-2017, όπου με το Ν. 4474/2017 προβλέφθηκε η επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης ανακριβών

φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., δεν προβλέπονται κυρώσεις για την παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αγοράς, εφόσον αφορά συναλλαγή που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

- Αντίθετα, για τη λήψη ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ρητά προβλέπεται στην παρ.1 του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 η επιβολή προστίμου ίσου με το 50% επί της αξίας ΦΠΑ (που αναλογεί στην ανακριβή αξία) και για το λήπτη του ανακριβούς στοιχείου, στο βαθμό που δεν εκδόθηκε (από το λήπτη) στοιχείο για την κάλυψη της αξίας της ανακρίβειας, υπό την προϋπόθεση που τέθηκε με το Ν.4410/25-7-2016, το πρόστιμο να μην είναι κατώτερο, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Κατά συνέπεια, η αποκρυβείσα αξία των ανακριβών ληφθέντων φορολογικών στοιχείων διαμορφώνεται ως εξής:

No	Ημ/νία	Συνολική διαμορφωθείσα αξία ανά διασάφηση (α)	N ο	Ημ/νία	K.A. (β)	Φ.Π.Α. 23% και 24% από 01-06-2016	Διαφορά Καθαρής αξίας / αποκρυβείσα αξία	επί της συναλλαγής
....	29/1/2016	4.026,76	...	29/1/2016	1.003,20	230,74	935,56	ανακριβής
			..	29/1/2016	2.088,00	-480,24		
...	1/2/2016	8.039,48	..	1/2/2016	3.106,40	714,47	5.584,28	ανακριβής
...	15/2/2016	2.417,48	...	15/2/2016	1.808,00	415,84	609,48	ανακριβής
...	10/3/2016	371,46	...	11/3/2016	112	25,76	259,46	ανακριβής
...	9/5/2016	842,34	..	10/5/2016	123,6	28,43	718,74	ανακριβής
	ΣΥΝΟΛΑ						8107,52	
....	26/8/2016	7.866,08	...	26/8/2016	3.960,00	950,4	3.906,08	ανακριβής
....	26/9/2016	2.511,62		29/9/2016	2.040,40	489,7	303,22	ανακριβής
....	30/9/2016	8.661,74		3/10/2016	3.750,00	900	1.161,74	ανακριβής
....	13/10/2016	4.363,55		17/10/2016	1.788,00	429,12	2.575,55	ανακριβής
...	20/10/2016	13.787,08		24/10/2016	4.828,00	1.158,72	8.959,08	ανακριβής
....	7/11/2016	2.713,12		11/11/2016	2.320,00	556,8	393,12	ανακριβής
....	23/11/2016	7.627,61	...	24/11/2016	4.500,00	1.080,00	3.127,61	ανακριβής
	ΣΥΝΟΛΑ						20.426,40	

Και το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013:

Αποκρυσβείσα αξία	Συντελεστής Φ.Π.Α	Φ.Π.Α	ΠΡΟΣΤΙΜΟ
8.107,52	23%	1.864,73	932,36
20.426,40	24%	4.902,33	2.451,17
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ			3.383,53

Επειδή, με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2014, 2015 & 2016 επιβλήθηκε διαφορά Φ.Π.Α., από τις θεωρούμενες πωλήσεις των εμπορευμάτων που η προσφεύγουσα απέκτησε χωρίς παραστατικό ή με ανακριβές παραστατικό. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί σώρευσης των προστίμων του άρθρου 58^Α τόσο στις πράξεις επιβολής προστίμων όσο και στις πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. απορρίπτεται, καθώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου αφορούν τη μη ζήτηση-μη λήψη παραστατικού αγοράς και κατ' επέκταση τη μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση των συναλλαγών.

Αντίθετα, το πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α που επιβλήθηκε στις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. προκύπτει από τη λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων απόκτησης των αγαθών, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην έκθεση φόρου εισοδήματος.

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 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....».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες α) με αριθ. .../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, β) με αριθ./16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, γ) με αριθ. .../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, δ) με αριθ./16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2014, ε) με αριθ./16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2015 & στ)με αριθ./16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2016 της Προϊσταμένης 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.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της από **25/09/2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε**» με ΑΦΜ και

α)την **ακύρωση** των υπ'αριθμ., &/16-7-2020 πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των υπ' αριθμ., ... &/16-7-2020 οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α 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** των υπ' αριθμ. & .../16-7-2020 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, και

γ) την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. .../.../16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ. .../16-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.800,00 €	1.800,00 €

2)Υπ' αριθμ./16-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	19.072,90 €	19.072,90 €

3)Υπ' αριθμ. .../.../16-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	10.772,97 €	3.383,53 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.