



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 26/05/2021

Αριθμός απόφασης: **1318**

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 με ημερομηνία κατάθεσης **20-07-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....», κατά: α) της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού

έτους 2015, δ) της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, ε) της με αριθμό/22-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, στ) της με αριθμό/22-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και ζ) της με αριθμό/22-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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 20-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, με διακριτικό τίτλο «.....», 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 υπ' αριθ./22-06-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **3.000,00 €**, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποιήσεων: α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πέντε (5) διασαφήσεις εισαγωγής (100,00 € X 5), και β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για είκοσι πέντε (25) διασαφήσεις εισαγωγής (100,00 € X 25), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012 και της ΠΟΛ 1004/04-01-2013 που επισύρει την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων του άρθρου 54 παρ 1 περ. α' και παρ 2 περ. α' του Ν. 4174/2013, ήτοι 100,00 € για κάθε περίπτωση.

-Με την υπ' αριθ./22-06-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **7.000,00 €**, λόγω: α) μη ζήτησης-λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για επτά (7) διασαφήσεις εισαγωγής (250,00 € X 7), και β) μη έκδοσης συμπληρωματικών φορολογικών στοιχείων (για ανακριβή στοιχεία) σχετικά με είκοσι μία (21) διασαφήσεις εισαγωγής (250,00 € X 21), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 11 του Ν. 4308/2014 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.**/22-06-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **350,75 €**, λόγω λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ σε εννέα (9) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 3.049,09 € πλέον ΦΠΑ 701,45 €, 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 701,45 € x 50%.

-Με την υπ' αριθ.**/22-06-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.344,49 €**, λόγω λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ σε τριάντα τέσσερις (34) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 11.310,17 € πλέον ΦΠΑ 2.688,88 €, κατά το φορολογικό έτος 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 2.688,88 € x 50%.

-Με την υπ' αριθμ.**/22-06-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση της προσφεύγουσας από 51.217,50 € (βάσει δήλωσης) σε 44.772,14 € (βάσει ελέγχου), κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 24.052,29 € καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ύψους 913,33 € των ληφθέντων ανακριβών φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ.

-Με την υπ' αριθμ.**/22-06-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση της προσφεύγουσας από 120.429,22 € (βάσει δήλωσης) σε 109.752,46 € (βάσει ελέγχου), κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 14.998,49 € καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ύψους 7.226,14 € των ληφθέντων ανακριβών φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ.

-Με την υπ' αριθμ.**/22-06-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 15.017,35 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 6.164,19 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **21.181,54 €**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών ποσού 15.221,46 € καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ύψους 11.516,40 € των ληφθέντων ανακριβών φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 22/06/2020 εκθέσεων προστίμων άρθρων 54 και 58 του Ν.4174/2013 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 ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ./10.11.2017 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης (ΕΛΥΤ) (αριθ. πρωτ. εισερχ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ/17.11.2017) και στη συνέχεια η από 11/7/2017 έκθεση ελέγχου πορισματική αναφορά της ίδιας φορολογικής αρχής. Από την ΕΛΥΤ πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 διασαφήσεις εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, με χώρα προέλευσης και αποστολής την Τουρκία και παραλήπτη – εισαγωγέα την ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:....., με ελεγχόμενη περίοδο από την ίδρυσή της (Μάρτιο 2014) έως και 15-12-2016. Όπως διαπιστώθηκε, η ως άνω ατομική επιχείρηση δεν είχε καμία σχέση με την εισαγωγή των εμπορευμάτων. Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητά της ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ο εκτελωνισμός των εμπορευμάτων διενεργούνταν με αναγραφόμενες στα τιμολόγια υποτιμολογημένες αξίες και στη συνέχεια πραγματοποιούνταν η παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές, μεταξύ των οποίων και στη προσφεύγουσα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-07-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στα ληφθέντα δήθεν ανακριβή φορολογικά παραστατικά έκδοσης του Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (βλ. ΔΕΚ C-243/03, C-409/99, C-177/99 και C-181/99). Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Σχετική είναι και η υπ' αριθ. 1031/2014 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Με βάση όσα αναφέρονται στην πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ ως προς τυχόν τεχνάσματα που έλαβαν χώρα κατά τον εκτελωνισμό εμπορευμάτων που εισήγαγε ο από την Τουρκία, η προσφεύγουσα δεν συμμετείχε ούτε εμπλέκεται σε αυτά. Κατά συνέπεια εσφαλμένα επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα υπό κρίση πρόστιμα.
- 2) Με την υπ' αριθ./2020 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας αθωώθηκε επί της ουσίας λόγω μη τέλεσης του αδικήματος της λαθρεμπορίας. Με την υπ' αριθ. 951/2018 απόφασή του, το ΣΤΕ έκρινε ότι «η αμετάκλητη αθωωτική ποινική απόφαση για την ίδια λαθρεμπορική παράβαση παράγει δέσμευση, όσον αφορά τη νομιμότητα του καταλογισμού σε βάρος του προσφεύγοντος πολλαπλών τελών, πράγμα που οδηγεί στην ακύρωσή τους από τα διοικητικά δικαστήρια».

Με την υπ' αριθ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κρίθηκε ότι το διοικητικό δικαστήριο δεσμεύεται από αμετάκλητη καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου μόνο αν η ποινική απόφαση αφορά στην ίδια παράβαση.

- 3) Κατά γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου, προκειμένου περί παράβασης για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από το χρόνο διάπραξης μέχρι τον χρόνο εκδίκασης της υπόθεσης, περισσότερες κυρώσεις, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της επιεικέστερης από αυτές. (βλ. C-420/06, C-45/06, C-387/02, C-391/02 και C-403/02). Στην υπό κρίση περίπτωση, για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2015 έως 17/10/2015 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 4174/2013, συγκεκριμένα, ποσό προστίμου ίσο με 250, 00 € X 7 περιπτώσεις = 1.750, 00 €. Όμως, η ως άνω περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 έχει πλέον καταργηθεί και στις περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 58^A του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, στο 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».

1) Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό περί του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2859/2000 (Α' 248) ορίζεται, ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου».

Επειδή, στο άρθρο 16 παρ 1 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται, ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, 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 και 3 του ανωτέρω 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, ... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση... 3.Εφόσον διαπιστώνεται [...], αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. 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.....».

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ 1 περ ε΄ του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ως ίσχυσε από 26/07/2013 έως 16/10/2015, μεταξύ άλλων οριζόταν ότι: «1...ε)....Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

στο άρθρο 167, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»,

στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, » και

στο άρθρο 178 περ α' ορίζεται ότι: «Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,»

Επειδή, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί ο ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Με την έκπτωση ΦΠΑ αποφεύγεται η πολλαπλή φορολόγηση (σώρευση φόρων) στο πλαίσιο της φορολόγησης σε όλα τα στάδια της καταναλωτικής αλυσίδας. Κατά πάγια νομολογία, του ΔΕΕ, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπέτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ., Υποθέσεις C-78/00, σκέψη 28, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 37). Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 43, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 38). Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 44, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 39).

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012 και ΣτΕ 1030/2014).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των ληφθέντων τιμολογίων από την ατομική επιχείρησή της – Α.Φ.Μ. συνολικής αξίας 3.971,00 € πλέον ΦΠΑ 913,33 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, συνολικής αξίας 3.398,90 € πλέον ΦΠΑ 780,78 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 και

συνολικής αξίας 3.694,10 € πλέον ΦΠΑ 839,64 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

2) Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό περί της επιβολής προστίμων

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 Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) 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, ως ισχύει από το φορολογικό έτος 2015 και μετά, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 5, 8, 10 και 11 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. 8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης. 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. 11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι και τις 16/10/ 2015, οριζόταν ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου ... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1. γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά, ορίζεται ότι: «Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.
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 ιδίου νόμου ισχύει από 15/02/2016 και μετά.

Επειδή, περαιτέρω οι παρ.1 και 5 του άρθρου 58Α αντικαταστάθηκαν με τις παρ.1 και 2 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και σύμφωνα την παρ.3 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου ισχύουν από τις 25.7.2016 και μετά, ως εξής: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

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

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. [...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει

και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

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 22/06/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οι οποίες εδράζονται στις διαπιστώσεις του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/07/2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ίδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και συγκεκριμένα από τον έλεγχο και την έρευνα που πραγματοποιήθηκε

στην ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., προκύπτουν τα ακόλουθα:

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

Μεταξύ των παραληπτών των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και η προσφεύγουσα. Τα στοιχεία της περιλαμβάνονται στον πίνακα «ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΑΝΑ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ & ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ» της έκθεσης του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.), 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”), 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 φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του – Α.Φ.Μ. που έλαβε η προσφεύγουσα και διαπίστωσε τις ακόλουθες παραβάσεις:

Κατά το φορολογικό έτος 2014

Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποιήσεων: α) για μη έκδοση και για ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς) σε πέντε (5) και σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις αντίστοιχα αγοράς εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Σε βάρος της προσφεύγουσας 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)

α) Μη ζήτηση-λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς) σε επτά (7) περιπτώσεις αγοράς εμπορευμάτων και β) μη έκδοση συμπληρωματικών φορολογικών στοιχείων για ανακριβή φορολογικά στοιχεία που έλαβε σε είκοσι μία (21) από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. Σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 54 παρ 1 περ. θ' και παρ 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 πρόστιμο, ήτοι 250,00 € για κάθε περίπτωση. (250,00€X28=7.000,00€).

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

Λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ σε εννέα (9) περιπτώσεις, αγοράς εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., συνολικής αποκρυβείας αξίας 3.049,09 € πλέον ΦΠΑ 701,45 €. Σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013 πρόστιμο.

Κατά το φορολογικό έτος 2016

Λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ σε τριάντα τέσσερεις (34) περιπτώσεις, αγοράς εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ., συνολικής αποκρυβείας αξίας 11.310,17 € πλέον ΦΠΑ 2.688,88 €. Σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013 πρόστιμο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της και να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου, δεδομένου ότι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκε μόνο η υπ' αριθ./2020 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας αθώωθηκε, λόγω αμφιβολιών για το αδίκημα τέλεσης της λαθρεμπορίας.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου καταλογισμού σε βάρος της των ανωτέρω παραβάσεων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «*Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης*». [Η παράγραφος 2 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2016, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου].

Επειδή, προϋπόθεση εφαρμογής της αρχής ne bis in idem είναι, οι διαδικασίες να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (βλ. ΣΤΕ 1992/2016 επταμ., 167-169/2017 επταμ., 680/2017 επταμ., 2987/2017 επταμ. κ.ά.). Ειδικότερα, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 4 της ΕΣΔΑ, στην περίπτωση κατά την οποία η μία «ποινική» διαδικασία στρέφεται κατά νομικού προσώπου, ενώ η άλλη κατά του νομίμου εκπρόσωπου αυτού, δεδομένου ότι δεν υπάρχει ταυτότητα του προσώπου, έναντι του οποίου κινήθηκαν οι δύο διαδικασίες έστω και αν πρόκειται για την ίδια ουσιαστικά επιχείρηση (ΣΤΕ 4162/2012 7μ., 175/2018, 7904/2018 Διοικ Πρωτ Θεσ/νίκης). Πέραν όμως από την απόφαση, θα έπρεπε να υπάρχει και βεβαίωση περί του αμετάκλητου αυτής, καθώς όπως έχει κριθεί, (ΣΤΕ

951/2018 7μελ., ΣΤΕ 1522/2010 7 μελ., 2951/2013), ο διοικητικός δικαστής δεν υποχρεούται να εξετάσει αυτεπαγγέλτως το ζήτημα εάν έχει καταστεί αμετάκλητη η ποινική απόφαση.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2020 απόφασή του, το Γ' Μονομελές Πλημμελειοδικείο Θεσσαλονίκης ακολούθως αθώωσε τον διαχειριστή της προσφεύγουσας-ΑΦΜ λόγω δημιουργίας εύλογων αμφιβολιών για την ενοχή του ως προς το υποκειμενικό στοιχείο της ύπαρξης του δόλου στο πρόσωπό του ως προς την τέλεση λαθρεμπορίας. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει, ως όφειλε (ΣΤΕ 1993/2016, σκέψη 11, ΣΤΕ 1522/2010), ότι η συγκεκριμένη απόφαση κατέστη αμετάκλητη.

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι η με αριθ./2020 απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία αθώωθηκε ο διαχειριστής της προσφεύγουσας ως προς το αδίκημα της λαθρεμπορίας, ουδόλως δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση και συνακόλουθα την Υπηρεσία μας, στην κρίση της ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις της προσφεύγουσας εταιρίας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βάσει της νομολογίας, (ΣΤΕ 2691/2019), η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣΤΕ 3821/2005, ΣΤΕ 3278/2007, ΣΤΕ 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣΤΕ 2031/2013 και [ΣΤΕ 2402/2016](#)), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. [ΣΤΕ 2402/2016](#)).

Επειδή, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣΤΕ 4159/2009 επταμ., ΣΤΕ 2031/2013), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣΤΕ 459/2013 Ολομ., [ΣΤΕ 2402/2016](#) και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, Jager, C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν

είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιαστικά τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. (ΣΤΕ 2961/2019).

Επειδή, στις παρ. 1 περ θ' και 2 περ. γ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, η οποία καταργήθηκε με την περίπτωση β της παρ.3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, οριζόταν ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

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

Επειδή, στις παρ 3 περ β' και 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: «3.α...β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 καταργείται. ...8. Μετά το άρθρο 58 του Ν. 4174/2013 προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής: Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα....». (Ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου από την ημέρα δημοσίευσής του, ήτοι 17/10/2015 και μετά).

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1252/2015** της ΓΓΔΕ με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκε ότι: «**2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)** ... η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ') 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της

παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2. 3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1). Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.».

Επειδή, για παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, η οποία ίσχυσε από 1.1.2014 έως 16.10.2015, ανέρχεται σε 250 €, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 € ανά φορολογικό έλεγχο, η οποία, συγκρινόμενη με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 3β' και 8 του ν. 4337/2015 σύμφωνα με τις οποίες η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 καταργείται και από 17-10-2015 και εφεξής, σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, η ανωτέρω διάταξη καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή.

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

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η εν λόγω αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **20-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....» και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση**:

α) της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014,

β) της με αριθμό της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015,

γ) της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και

δ) της με αριθμό/22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016

- την **τροποποίηση**:

ε) της με αριθμό/22-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014,

στ) της με αριθμό/22-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και,

ζ) της με αριθμό/22-06-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

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

Υπ' αριθ. /22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014

Πρόστιμο άρθρου 54 1 ^α και 2 ^α ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
Μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποίησης	30 X 100,00 = 3.000,00 €

Υπ' αριθ.//22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ 1θ' και 2γ' ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
Μη ζήτηση-λήψη και κατ' επέκταση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	28 X 250,00 = 7.000,00 €

Υπ' αριθ.//22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ 1' ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
Λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων	701,45 X 50,00% = 350,75 €

Υπ' αριθ.//22-06-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ 1' ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2016
Λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων	2.688,88 X 50,00% = 1.344,48 €

Υπ' αριθμ.//22-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

Φορολογική Περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	700.090,71	724.143,00	24.052,29	724.143,00	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	859.162,07	855.191,07	3.971,00	859.162,07	3.971,00
Φόρος εκροών	159.624,30	165.156,33	5.532,03	165.156,33	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	210.841,80	209.928,47	913,33	210.841,80	913,33
Πιστωτικό υπόλοιπο	51.217,50	44.772,14	6.445,36	45.685,47	913,33
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	51.217,50	44.772,14	6.445,36	45.685,47	913,33

Υπ' αριθμ./22-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

Φορολογική Περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	642.252,15	657.250,64	14.998,49	657.250,64	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	937.028,14	933.649,22	3.398,90	937.028,14	3.398,90
Φόρος εκροών	144.408,33	147.858,95	3.450,62	147.858,95	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	213.620,05	212.839,27	780,78	213.620,05	780,78
Πιστωτικό υπόλοιπο	69.211,72	64.980,32	4.231,40	65.761,10	780,78
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	51.217,50	44.772,14	6.445,36	45.685,47	913,33
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	120.429,22	109.752,46	10.676,76	111.446,57	1.694,11
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	120.429,22	109.752,46	10.676,76	111.446,57	1.694,11

Υπ' αριθμ./22-06-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	701.825,61	717.047,07	15.221,46	717.047,07	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	773.134,99	769.440,89	3.694,10	773.134,99	3.694,10
Φόρος εκροών	164.726,30	168.227,25	3.500,95	168.227,25	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	299.787,42	288.271,02	11.516,40	290.804,77	2.533,75
Πιστωτικό υπόλοιπο	14.631,90	10.291,31	4.340,59	11.130,95	839,64
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	120.429,22	109.752,46	10.676,76	111.446,57	1.694,11
Συνολικό Πιστωτικό υπόλοιπο	135.061,12	120.043,77	15.017,35	122.577,52	2.533,75
Χρεωστικό υπόλοιπο			15.017,35	12.483,60	2.533,75
Πρόστιμο αρ. 58 ^A N.4174/13			6.164,19	4.897,31	1.266,88

Σύνολο φόρου για καταβολή			21.181,54	17.380,91	3.800,63
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	135.061,12	135.061,12		135.061,12	

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**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.