



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-5-2021

Αριθμός απόφασης: 1274

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολή ενδικοφανούς προσφυγή της προσφεύγουσας Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και αντικείμενο εργασιών : την κατασκευή εσωρούχων και το λιανικό εμπόριο Ιματισμού με έδρα στη κατά: α) της με αρ./2020 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, **β)** της με αρ./**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015, **γ)** της με αρ./**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, **δ)** της με αρ./**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **ε)** της με αρ./**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **στ)** της με αρ./**2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **ζ)** της με αρ./**2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, **η)** της με αρ./**2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και **θ)** της με αρ./**2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα και το με αρ. πρωτ.ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ/.....2010 συμπληρωματικό υπόμνημα (την με αρ.2020 Απόφαση Γ 'Μονομελούς Πρωτοδικείου).

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

7. Τis απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, του με αρ. πρωτ.ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ/.....-2010 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- α) Με την με αριθμό-**3-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 3.852,80€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α' ποσού 696,41€, ήτοι **συνολικό ποσό 4.549,21€**.
- β) Με την με αριθμό-**3-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 2.066,14€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α' ποσού 539,00€, ήτοι **συνολικό ποσό 2.605,14€**.
- γ) Με την με αριθμό-**3-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 614,30€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α' ποσού 24,46€, ήτοι **συνολικό ποσό 638,76€**.
- δ) Με την με αριθμό-**3-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.197,15€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 2.159,15€, ήτοι **συνολικό ποσό 9.356,30€**.

- ε) Με την με αριθμό-3-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.272,82€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 318,21€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.591,03€.**
- στ) Με την με αριθμό-3-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.255,75€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 313,94€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.569,69€.**
- ζ) Με την με αριθμό-3-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, συνολικού ύψους 1.200,00€, ως εξής : α) Μη υποβολή γνωστοποιήσεων στη Δ.Ο.Υ. της μη έκδοσης τιμολογίων, οι οποίες συνιστούν δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, σε τρεις (3) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης – (α/α), κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 του Ν 4174/2013 (ΠΟΛ1252/2015), που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 σε συνδυασμό με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ήτοι **3 X 100,00 = 300,00 €** και β) Μη υποβολή γνωστοποιήσεων στη Δ.Ο.Υ. της ανακριβούς έκδοσης των φορολογικών παραστατικών σε εννέα (9) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης – α/α), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και την ΠΟΛ. 1004/04-01-2013, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. (Σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ 1252/2015), ήτοι **9 X 100,00 = 900,00 €.**
- η) Με την με αριθμό/...3-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 συνολικού ύψους **4.564,36€, ως εξής:** α) Μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής σε (09) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Ν. 4174/2013. Η επιβολή προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Το πρόστιμο για τις εν λόγω παραβάσεις (περ. θ' παρ. 1 Ν.4174/2013) καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ήτοι **9 X 500,00 = 4.500,00 €** β) Μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής σε δύο (2) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης και) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Ν. 4174/2013. Για τις δύο (2) περιπτώσεις **δεν προβλέπεται διοικητική κύρωση λόγω της κατάργησης της περίπτωσης θ' παρ. 1 Ν.4174/2013, από 17/10/2015 μέχρι και 06/06/2017.** και γ) Έκδοση ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. σε τρεις (3) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης και). Από **17/10/2015 έως και την 24/07/2016** και με την προσθήκη στο Ν. 4174/2013 του άρθρου 58^Α

«Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» προβλέπεται πως για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου και ειδικότερα 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 (περίπτωση 1 άρθρο 58^A Ν. 4174/2013), ήτοι **50% [559,63 X 23%] X 128,71 = 64,36€**.

• Θ) Με την με αριθμό-3-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 συνολικού ύψους **1.118,87€**, ως εξής:

α) Μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής έως και την 24/07/2016 σε δύο (02) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του Ν. 4174/2013, λόγω μη έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με τις οποίες, 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, **ήτοι [146,30 X 23 %] = 33,65 X 50 % = 16,81 €**.

β) Μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής από την 25/07/2016 σε δύο (2) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης 36616,) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του Ν. 4174/2013, λόγω μη έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του Ν.4174/13, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 51§1 του Ν.4410/2016 το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 51§3 του ίδιου νόμου προβλέπει ότι 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.

Από 25/07-2016 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, **ήτοι 500,00 X 2 = 1.000,00 €** και

γ) Λήψη ανακριβούς παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής έως και την 24/07/2016 σε έξι (06) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις, της προμηθεύτριας επιχείρησης) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται

από τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με τις οποίες, 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, **ήτοι [784,55 X 23% + 98,70 X 24%] [180,45+23,69]= 204,13 x 50% = 102,06 €.**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ....., με αφορμή το με αριθμ. ΕΜΠ.-2017 έγγραφο του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.), σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε 308 Διασαφήσεις Εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων με χώρα αποστολής και καταγωγής την Τουρκία και παραλήπτη-εισαγωγέα την επιχείρηση με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έλαβε ή έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία και δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη γνωστοποίηση της παρ.5 του άρθ.6 του ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) ή δεν εξέδωσε και κατ' επέκταση δεν καταχώρησε ως όφειλε φορολογικά στοιχεία για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 για διασαφήσεις εισαγωγής, για τις οποίες η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» δεν εξέδωσε, ως όφειλε, φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. δεκάδες επιχειρηματίες στην Ελλάδα παραλάμβαναν εμπορεύματα, για τα οποία, είτε δεν εκδίδονταν καθόλου, είτε εκδίδονταν ανακριβή (υποτιμολογημένα) τιμολόγια πώλησης. Πωλητής των ως άνω εμπορευμάτων ήταν η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ, η οποία φερόμενη ως εισαγωγέας των εν λόγω εμπορευμάτων, εισήγαγε από την Τουρκία, προϊόντα με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, η προσφεύγουσα, παρέλαβε προϊόντα χωρίς την έκδοση ή με ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» και συνεπώς είχε τη δυνατότητα να προβαίνει στη συνέχεια σε πωλήσεις με την έκδοση ανακριβών φορολογικών παραστατικών.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ υιοθέτησε τις παραδοχές, της με ημερομηνία/2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. και σε βάρος της προσφεύγουσας προέκυψαν οι ως άνω παραβάσεις και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

- **1. Αυθαίρετη κρίση για τα πραγματικά περιστατικά και έλλειψη επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας.** Ο έλεγχος στηρίζεται στο πόρισμα της ΕΛ.Υ.Τ., το οποίο διατυπώνει μία αυθαίρετη και αδικαιολόγητη κρίση της λειτουργίας της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ» και στηρίζεται αποκλειστικά στις διασαφήσεις.

-2. Ως προς την φορολογία εισοδήματος ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έκανε εφαρμογή άγνωστης μεθόδου και αυθαίρετης για τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, εφαρμόζοντας συντελεστές καθαρού κέρδους των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών που ίσχυαν με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, ο οποίος για τα έτη 2014, 2015 και 2016, που ελέγχθηκαν, έχει καταργηθεί καθώς και εσφαλμένος ο προσδιορισμός φ.π.α. αναμορφώνοντας τις φορολογητέες εκροές βάσει του λανθασμένου υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων.

-3. Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ, ισχυρίζεται ότι υπάρχει πλήρης συμφωνία συναλλαγών μεταξύ των συναλλαγών που δήλωσε η προσφεύγουσα στις Μ.Υ.Φ. και αυτών που δήλωσε ο στα φορολογικά έτη 2014 και 2016, ή σχεδόν πλήρης στο φορολογικό έτος 2015. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι οι αγορές πρώτων βοηθητικών υλών που προμηθευόταν δεν γινόταν κάθε χρόνο και η **κατασκευή δειγμάτων** αφορούσαν διάφορες σεζόν λόγω εποχικότητας των ειδών. Ο λόγος που συνεργάστηκε με την επιχείρηση «.....» ήταν ο χρόνος παράδοσης και η τιμολογιακή της πολιτική, οι τιμές της ήταν αυξημένες σε σχέση με άλλους συνεργάτες. Η παραγωγή των δειγμάτων γινόταν από τις α' βοηθητικές ύλες που τις εξασφάλιζε η επιχείρηση «.....» (σχετικά προσκομιζόμενα στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή Ισοζύγια προμηθευτών -μηνύματα ηλ/κού ταχυδρομείου προμηθευτών-επιστολές για την καθυστέρηση ή ακύρωση παραγγελιών-τιμολόγια αγορών α' βοηθητικών υλών διάφορων προμηθευτών, για τα έτη 2014, 2015 και 2016 τα υπ' αριθμ. τιμολόγια αγοράς από τρίτους προμηθευτές, ΤΔΥ..... / – 2017 της / 6 – 2017 της / 10 – 2015 της, ΤΔΥ..... / – 08 – 2015 της,/ 11 – 2015 της, ΤΔΥ..... / .. 05 – 2015 της, / – 2015 της / – 01 – 2015 ΤΔΑ...../ 7 – 2014 της ΤΔΑ.. / – 2014 της και ΤΔΑ.... / 12 – 9 – 2014 της).

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

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».

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».

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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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

Επειδή, 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 εμπλεκομένου 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., 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 ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης τιμολογίων της εκδότριας επιχείρησης δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ., τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό παραβάσεων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας παραθέτουμε αυτολεξεί απόσπασμα της από2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. :

«Μεγάλος αριθμός επιτηδευματιών που δραστηριοποιείται στον κλάδο ένδυσης-υπόδησης προμηθεύεται τα εμπορεύματά του και τις πρώτες ύλες (υφάσματα) από την Τουρκία. Ο επιχειρηματίας αρχικά μεταβαίνει ο ίδιος στην Τουρκία για να πραγματοποιήσει τις επαφές με τους προμηθευτές. Προβαίνει σε συμφωνίες με αυτούς και τους πληρώνει μετρητοίς με χρήματα που έχει μεταφέρει παρανόμως στην Τουρκία. Η συμφωνία προβλέπει ότι τα εμπορεύματα δεν θα εξαχθούν απευθείας από τον Τούρκο πωλητή, αλλά θα παραδοθούν στην Κωνσταντινούπολη στην εταιρία Η εν λόγω εταιρία, όπως καταδεικνύει και η επωνυμία της, είναι μεταφορική και αναλαμβάνει τη μεταφορά των εμπορευμάτων στην Ελλάδα. Σχετικές οι συνδιαλέξεις του-συνεργάτη του στην Αθήνα-(αρ....., 3794, 3835, 4126,) στις οποίες περιγράφεται αναλυτικά ο εν λόγω μηχανισμός δόλου- απάτης. Ενδεικτικές-αποκαλυπτικές οι συνδιαλέξεις του (αρ.).

Αφού παραδοθούν τα προς εισαγωγή εμπορεύματα στην «.....», υπάλληλοι της τα συσκευάζουν σε τσουβάλια, προκειμένου να παραπλανήσουν τις Ελληνικές τελωνειακές αρχές για την ποιότητα και την αξία των εμπορευμάτων. Κάθε τσουβάλι φέρει γραμμένο τον κωδικό του τελικού παραλήπτη στην Ελλάδα, καθώς και έναν αύξοντα αριθμό, ο οποίος αφορά στη συγκεκριμένη αποστολή. Με αυτόν τον τρόπο συγκεντρώνονται περίπου 400 με 500 τσουβάλια,

συνολικού βάρους 16-20 τόνων, φορτώνονται σε φορτηγό αυτοκίνητο και αποστέλλονται στην Ελλάδα.

Για τον τελωνισμό όλων των εμπορευμάτων, τα οποία όπως αναφέρθηκε έχουν δεκάδες παραλήπτες στην Ελλάδα, εκδίδεται τιμολόγιο ανακριβές ως προς τις αξίες (υποτιμολόγηση), από άλλη Τούρκικη εταιρία, η οποία καμία σχέση δεν έχει με τα εν λόγω εμπορεύματα, που περιλαμβάνει το σύνολο των εμπορευμάτων και αναφέρει ως αγοραστή την επιχείρηση «.....». Στο εν λόγω τιμολόγιο καταγράφονται γενικά τα εμπορεύματα (δηλαδή 3.000 παντελόνια, 5.000 μπλούζες κτλ) χωρίς να γίνεται αναφορά σε σύνθεση, κωδικό είδους, ποιότητα, μέγεθος. Οι αναγραφόμενες στο τιμολόγιο αξίες δεν έχουν καμία σχέση με αυτές που έχουν πληρωθεί από τους Έλληνες επιχειρηματίες στους πραγματικούς Τούρκους προμηθευτές, είναι δε υποπολλαπλάσιες των πράγματι καταβληθεισών (ενδεικτικές οι συνδιαλέξεις του αρ.). Η Ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», είναι ο συνεργάτης της στην Ελλάδα και αναλαμβάνει τον τελωνισμό με υποτιμολόγηση της δασμολογητέας αξίας (αρθ, 155 παρ. 2θ του Ν. 2960/01) και την παράδοση των προϊόντων στους πραγματικούς αγοραστές στο εσωτερικό της χώρας (λήπτες λαθρεμπορευμάτων-αρθ. 155 παρ. 2ζ του Ν. 2960/01).

Η Ελληνική επιχείρηση «.....» η οποία φέρεται να έχει πραγματοποιήσει το διάστημα από 18-03-2014 έως 30-09-2016 εισαγωγές, κυρίως κλωστοϋφαντουργικών ειδών, συνολικού βάρους 4.000 τόνων, δεν διαθέτει αποθηκευτικό χώρο. Μετά τον τελωνισμό των εμπορευμάτων, με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής και την καταβολή ελάχιστων επιβαρύνσεων (ΦΠΑ), το φορτηγό αυτοκίνητο οδηγείται στη μεταφορική εταιρία (Δέλτα Μεταφορική) στο Εκεί εκφορτώνονται τα τσουβάλια-δέματα και άμεσα αρχίζει η παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές (σε όλη την Ελληνική επικράτεια) με επιλεκτική έκδοση τιμολογίων πώλησης. Η παράδοση στη γίνεται με "φορτοταξί", ενώ στην τα εμπορεύματα μεταφέρονται με άλλο φορτηγό της «Δέλτα Μεταφορική».

Η αμοιβή για την μεταφορά από Τουρκία, τον τελωνισμό και την παράδοση σε κάθε επιχείρηση, ανέρχεται σε περίπου 1 ευρώ ανά κιλό παραδιδόμενου εμπορεύματος (ενδυμάτων) και 0,5 ευρώ ανά κιλό παραδιδόμενου υφάσματος. Η εν λόγω αμοιβή, πληρώνεται από τους τελικούς παραλήπτες κυρίως μετρητοίς και πάντα χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου (παροχής υπηρεσιών). Επιπλέον ο παραλήπτης των εμπορευμάτων καταβάλει μετρητοίς τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από την επιχείρηση «.....», προς κάλυψη της μεταφοράς των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας (ενδεικτικές οι συνομιλίες αρ.....,).

Οι αξίες που αναγράφονται στα τιμολόγια πώλησης στο εσωτερικό της χώρας είναι ελάχιστα μεγαλύτερες (περίπου 10%) από αυτές που δηλώνονται κατά την εισαγωγή. Οι αναγραφόμενες δε ποσότητες στην πλειοψηφία των τιμολογίων είναι ανακριβείς δεδομένου ότι οι περισσότεροι παραλήπτες δεν επιθυμούν να αποτυπώνεται στα τιμολόγια η πραγματική ποσότητα

των προϊόντων που παραλαμβάνουν. Επειδή όμως οι συμμετέχοντες γνωρίζουν ότι, σε ενδεχόμενο έλεγχο αποθεμάτων με την μέθοδο της «κλειστής αποθήκης» από τις Τελωνειακές ή Φορολογικές Αρχές και με δεδομένο ότι δεν διαθέτουν αποθηκευτικό χώρο, πρέπει να παρουσιάσουν ως πωληθείσες όλες σχεδόν τις εισαχθείσες ποσότητες εμπορευμάτων, φροντίζουν έτσι ώστε οι ποσότητες που τιμολογούνται να είναι περίπου ίδιες με αυτές που εισάγονται. Αυτό επιτυγχάνεται με την έκδοση τιμολογίων σε επιχειρήσεις που θέλουν να παρουσιάσουν αυξημένες αγορές. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση πελάτη που τηλεφωνεί στην υπάλληλο της «.....» (συνομιλίααρ.) για να της θυμίσει ότι μέχρι τέλη Σεπτεμβρίου 2016 χρειάζεται τιμολόγιο με καθαρή αξία περίπου 15.000 ευρώ. Επίσης στις 14-06-2016, μία ημέρα μετά τον φυσικό έλεγχο των εμπορευμάτων που πραγματοποιήθηκε από κλιμάκιο ελεγκτών της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε το αρ.06-2016 Τιμολόγιο Πώλησης προς την επιχείρηση (σύζυγο του) με περίπου 4.600 τεμάχια διαφόρων ρούχων. Παρομοίως στις 27-06-2016 εκδόθηκε το αρ. Τιμολόγιο Πώλησης προς την ίδια επιχείρηση με περίπου 9.000 τεμάχια.

Ο προαναφερόμενος μηχανισμός απάτης που εφαρμόζεται εκτεταμένα από πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνται κυρίως στον κλάδο ένδυσης-υπόδησης (εντοπίστηκαν περίπου 600 επιχειρήσεις, οι οποίες παρέλαβαν εμπορεύματα από την προαναφερόμενη επιχείρηση), έχει σαν αποτέλεσμα την απόκτηση εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι αυτούς επιβαρύνσεις (ΦΠΑ) στις περιπτώσεις που εκδίδεται τιμολόγιο από την επιχείρηση», που όπως προαναφέρθηκε, λειτουργούσε και διαχειριζόταν ο με τους λοιπούς συνεργούς του, ή χωρίς επιβαρύνσεις στις περιπτώσεις που δεν εκδίδεται τιμολόγιο. Έτσι οι αγοραστές έχουν την δυνατότητα να προβαίνουν στη συνέχεια σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών παραστατικών ή με την έκδοση παραστατικών με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες».

Ειδικότερα στο κεφάλαιο IV της με ημερομηνία ..2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την επιχείρηση «.....» με την προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

- Στην ATZENTA που βρέθηκε στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης στο χώρο εργασίας της Σουλτογιάννη Ελένης, η οποία 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).
- Στις 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. ηλεκτρονικά από την Σουλτογιάννη.
- Στα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. ηλεκτρονικά από την και αυτά

αποστάλθηκαν στην ως άνω υπηρεσία από το Α' Τελωνείο 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- παραλήφθηκε η στήλη με την εν λόγω πληροφόρηση.

- Στις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Στις Εκθέσεις Προσδιορισμού Δασμών και Φόρων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης με τα αρ. πρωτ. ΕΜΠ-2017, ΕΜΠ-2017 και-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου σε απάντηση των αρ. πρωτ. ΕΜΠ-2016,-2017,-06-2017 και03-2017 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. 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, 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 η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.
- **Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα τον κωδικό 1058, με τον οποίο ταυτοποιείται η ως άνω συναλλασσόμενη με την επιχείρηση του «.....» και με τον κωδικό αυτό παρακολουθούνταν οι συναλλαγές της με αυτήν.
- 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 σε πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνται στον κλάδο ένδυσης – υπόδησης, δεδομένου ότι εντοπίστηκαν περίπου 600 επιχειρήσεις σε 43 νομούς της Ελλάδας, οι οποίες παρέλαβαν εμπορεύματα από την «.....», 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.

- Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ., απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ.2018 έγγραφο -γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018, και την εντολή ελέγχου, καθώς και το με αρ. πρωτ.-2019 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία των ετών 2014, 2015 και 2016.
- Η Φορολογική αρχή από τον έλεγχο που διενήργησε στα βιβλία της προσφεύγουσας λαμβάνοντας υπόψη και την πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. και τα στοιχεία που έθεσε στον έλεγχο η προσφεύγουσα, διαπίστωσε τις κάτωθι συναλλαγές με την επιχείρηση, ανά φορολογικό έτος, όπως αυτά καταγράφονται στις από 20/03/2020 θεωρηθείσες εκθέσεις ελέγχου άρθρου 54 και άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ:

Για τη Φορολογική περίοδο 01-01-2014 – 31-12-2014 διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

Πίνακας : Διαπιστώσεις επί των φορολογικών στοιχείων και συναλλαγών 2014

Στοιχεία Διασάφησης			Στοιχεία Τιμολογίου					Διαπιστώσεις ελέγχου		
No	Ημ/νία	Συνολική διαμορφωθείσα αξία ανά διασάφηση (α)	No	Ημ/νία	Κ.Α.	Φ.Π.Α. 23%	Σ.Α	Διαφορά Καθαρής αξίας	Διαφορά Καθαρής αξίας τρίμηνου	Πόρισμα επί του στοιχείου
.	21/03/2014	494			0,00			494,00	494,00	Μη έκδοση
.	01/04/2014	82,95			0,00			82,95		Μη έκδοση
			150	01/04/2014	252,00	57,96	309,96			
.....	03/04/2014	57,24	214	03/04/2014	12,00	2,76	14,76	42,48		Ανακριβής Έκδοση
.	04/06/2014	329,47	839	04/06/2014	69,00	15,87	84,87	244,60	370,03	Ανακριβής Έκδοση
			336	15/07/2014	79,00	18,17	97,17			
....	24/07/2014	397,25			0,00			397,25		Μη έκδοση
.....	21/08/2014	2.172,58	545	22/08/2014	327,10	75,23	402,33	1.845,48		Ανακριβής Έκδοση
.....	11/09/2014	1.039,86	738	11/09/2014	152,60	35,1	187,7	887,26		Ανακριβής Έκδοση
.....	22/09/2014	2.624,09	910	22/09/2014	384,30	88,39	472,69	2.239,79	5.369,78	Ανακριβής Έκδοση
.....	31/10/2014	338,67	1479	31/10/2014	49,70	11,43	61,13	288,97		Ανακριβής Έκδοση
.....	06/11/2014	1.268,82	1564	06/11/2014	186,20	42,83	229,03	1.082,62		Ανακριβής Έκδοση
.....	17/11/2014	224,66	1745	17/11/2014	32,90	7,57	40,47	191,76		Ανακριβής Έκδοση
.....	15/12/2014	5.187,04	2214	15/12/2014	329,20	75,72	404,92	4.857,84	6.421,19	Ανακριβής Έκδοση

Μη έκδοση στοιχείου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και την ΠΟΛ. 1004/04-01-2013, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και συγκεκριμένα ο αγοραστής ή λήπτης υπηρεσιών, στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου υποχρεούται να γνωστοποιήσει το γεγονός άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του

αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές. Οι εν λόγω γνωστοποιήσεις συνιστούν δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα της περ. α' της παρ. 1 του Ν 4174/2013 (ΠΟΛ1252/2015), η μη υποβολή των οποίων συνεπάγονται τις κυρώσεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της πορισματικής αναφοράς της ΕΛΥΤ διαπιστώθηκε πως μεταξύ της ελεγχόμενης και της επιχείρησης «.....» πραγματοποιήθηκαν τρεις (3) συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν παραστατικά από την ελεγχόμενη, οι οποίες αφορούν τις κάτωθι διασαφήσεις :

Πίνακας : Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και συναλλαγών 2014

Στοιχεία Διασάφησης				Διαπιστώσεις ελέγχου			Παράβαση
α/α	Διασάφηση	Διαμορφωθείσα αξία Διασάφησης (α)	Φ.Π.Α. 23% Διασάφησης (β)	Τιμολόγιο Νο / ημερομηνία ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ	Διαφορά καθαρής αξίας	Διαφορά Φ.Π.Α.	μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα Πρόστιμο αρ. 54 § 1 περ. α', § 2 περ. α'
1		494,00	113,62	μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα	494,00	113,62	100,00
2		82,95	19,08		82,95	19,08	100,00
3		397,25	91,37		397,25	91,37	100,00
		974,20	224,07		974,20	224,07	300,00

Ανακριβής έκδοση στοιχείου

Εκδόθηκαν ανακριβώς, ως προς την αξία (υποτιμολογημένα), από την (υποτιθέμενη εισαγωγέα) «..... με Α.Φ.Μ.» εννέα (9) φορολογικά παραστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας : Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων 2014

Στοιχεία Διασάφησης			Στοιχεία Τιμολογίου					Διαπιστώσεις ελέγχου		
No	Ημ/νία	Συνολική διαμορφωθείσα αξία ανά διασάφηση (α)	No	Ημ/νία	Κ.Α.	Φ.Π.Α. 23%	Σ.Α	Διαφορά Καθαρής αξίας	Διαφορά Καθαρής αξίας τρίμηνου	Πόρισμα επί του στοιχείου
.....	03/04/2014	57,24	.....	03/04/2014	12,00	2,76	14,76	45,24		Ανακριβής Έκδοση
....	04/06/2014	329,47	.....	04/06/2014	69,00	15,87	84,87	260,47	388,66	Ανακριβής Έκδοση
.....	21/08/2014	2.172,58	.....	22/08/2014	327,10	75,23	402,33	1.845,48		Ανακριβής Έκδοση
.....	11/09/2014	1.039,86	.....	11/09/2014	152,60	35,1	187,7	887,26		Ανακριβής Έκδοση
.....	22/09/2014	2.624,09	..	22/09/2014	384,30	88,39	472,69	2.239,79	5.369,78	Ανακριβής Έκδοση
.....	31/10/2014	338,67	.....	31/10/2014	49,70	11,43	61,13	288,97		Ανακριβής Έκδοση
.....	06/11/2014	1.268,82	.....	06/11/2014	186,20	42,83	229,03	1.082,62		Ανακριβής Έκδοση
.....	17/11/2014	224,66	..	17/11/2014	32,90	7,57	40,47	191,76		Ανακριβής Έκδοση

.....	15/12/2014	5.187,04		15/12/2014	329,20	75,72	404,92	4.857,84	6.421,19	Ανακριβής Έκδοση
-------	------------	----------	-------	------------	--------	-------	--------	----------	----------	------------------

Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η ανακριβή έκδοση των φορολογικών παραστατικών για την τιμολόγηση των ανωτέρω διασαφήσεων προέκυψε από την πορισματική έκθεση της **ΕΛ.Υ.Τ.**, σύμφωνα με την οποία τα εν λόγω εμπορεύματα αποστέλλονταν στον αγοραστή με την εισαγωγή εντός της ίδιας ημέρας, όφειλε η ελεγχόμενη επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και την ΠΟΛ. 1004/04-01-2013, να γνωστοποιήσει άμεσα και το αργότερο εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, την ανακριβή έκδοση αυτών.

Συγκεντρωτικά για **το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:**

- **α)** Μη υποβολή γνωστοποιήσεων στη Δ.Ο.Υ. της μη έκδοσης τιμολογίων, οι οποίες συνιστούν δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, σε τρεις (3) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης ... – **α/α**) κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 του Ν 4174/2013 (ΠΟΛ1252/2015), που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 σε συνδυασμό με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ήτοι **3 X 100,00 = 300,00 €** και **β)** Μη υποβολή γνωστοποιήσεων στη Δ.Ο.Υ. της ανακριβούς έκδοσης των φορολογικών παραστατικών σε εννέα (9) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης – **α/α**,) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και την ΠΟΛ. 1004/04-01-2013, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. (Σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ 1252/2015), ήτοι **9 X 100,00 = 900,00 €**.

Για το φορολογικό έτος 2015 διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

Πίνακας Διαπιστώσεις επί των φορολογικών στοιχείων και συναλλαγών 2015

Στοιχεία Διασάφησης			Στοιχεία Τιμολογίου				Διαπιστώσεις ελέγχου			
No	Ημ/νία	Συνολική διαμορφωθείσα αξία ανά διασάφηση (α)	No	Ημ/νία	Κ.Α. TIM (β)	Φ.Π.Α. 23%	Σ.Α	Διαφορά Καθαρής Αξίας/ Αποκρυβείσα αξία αγορών	επί της συναλλαγής	πρόστιμο μη έκδοσης στοιχείου περ θ παρ 1 αρ 54 μέχρι 16/10/2015
.	12/1/2015	266,29	.....	12/1/2015	25,20	5,80	31,00	241,09	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
			.	22/1/2015	128,10	29,46	157,56			
.	26/1/2015	1.059,04	..	26/1/2015	182,10	41,88	223,98	876,94	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.....	30/1/2015	164,37	....	30/1/2015	14,00	3,22	17,22	150,37	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.....	2/2/2015	705,44	.	2/2/2015	157,00	36,11	193,11	548,44	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.....	26/2/2015	169,26	....	26/2/2015	32,90	7,57	40,47	136,36	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	2/3/2015	12,19			0,00	0,00	0,00	12,19	μη έκδοση	500,00

									στοιχείου αγοράς	
....	12/3/2015	99,19			0,00	0,00	0,00	99,19	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
..	15/3/2015	19,08			0,00	0,00	0,00	19,08	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
.....	19/3/2015	400,68			0,00	0,00	0,00	400,68	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
			....	23/03/2015	58,80	13,52	72,32			
...	2/4/2015	28,37			0,00	0,00	0,00	28,37	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
..	24/4/2015	258,30	...	24/4/2015	23,80	5,47	29,27	234,50	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
...	30/4/2015	184,56	.....	30/4/2015	14,00	3,22	17,22	170,56	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	21/5/2015	127,99	.	21/5/2015	12,00	2,76	14,76	115,99	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	25/5/2015	607,43	.	25/5/2015	81,20	18,68	99,88	526,23	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	29/5/2015	24,67	.	29/5/2015	6,00	1,38	7,38	18,67	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	8/6/2015	205,11	.	8/6/2015	30,10	6,92	37,02	175,01	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	15/6/2015	842,89	.	15/6/2015	143,30	32,96	176,26	699,59		
.	22/6/2015	54,61	.	22/6/2015	19,00	4,37	23,37	35,61		
.	29/6/2015	3,13			0,00	0,00	0,00	3,13	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
.	3/8/2015	1.192,50	.	3/8/2015	175,00	40,25	215,25	1.017,50	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	10/8/2015	306,05	.	10/8/2015	80,00	18,40	98,40	226,05	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	18/8/2015	61,56	...	18/8/2015	12,00	2,76	14,76	49,56	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	24/8/2015	372,06	.	24/8/2015	54,60	12,56	67,16	317,46	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	27/8/2015	9,54			0,00	0,00	0,00	9,54	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
.	17/9/2015	100,46			0,00			100,46	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
.	21/9/2015	163,71	.	21/9/2015	89,70	20,63	110,33	74,01	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	1/10/2015	337,77	.	1/10/2015	90,80	20,88	111,68	246,97	λήψη ανακριβούς στοιχείου	
.	5/10/2015	9,36			0,00			9,36	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	500,00
.	19/10/2015	174,98	.	19/10/2015	64,40	14,81	79,21	110,58	λήψη ανακριβούς στοιχείου	50% Φ.Π.Α. 12,72
.	22/10/2015	6,19			0,00			6,19	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	0,00
.	27/10/2015	393,72	.	27/10/2015	107,80	24,79	132,59	285,92	λήψη ανακριβούς στοιχείου	50% Φ.Π.Α. 32,88

.	23/11/2015	7,45			0,00			7,45	μη έκδοση στοιχείου αγοράς	0,00
.	17/12/2015	236,62	.	17/12/2015	73,50	16,91	90,41	163,12	λήψη ανακριβούς στοιχείου	50% Φ.Π.Α. 18,76

- **Μη έκδοση παραστατικού έως τις 16-10-2015 προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής σε εννέα (9) περιπτώσεις** (σχετικές διασαφήσειςτης προμηθεύτριας επιχείρησης ... – α/α) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του Ν. 4174/2013, λόγω μη έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων. Το πρόστιμο (περίπτωση θ' παράγραφος 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013) καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 στο ποσό των δύο χιλιάδων επτακοσίων πενήντα ευρώ (**09 X 500 = 4.500,00 €**).
- **Μη έκδοση παραστατικού μετά τις 17-10-2015 προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής σε δύο (2) περιπτώσεις** (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης – α/α) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται παράβαση, λόγω μη έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, χωρίς να προβλέπεται διοικητική κύρωση λόγω της κατάργησης της περίπτωσης θ' παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 από 17/10/2015.
- **Λήψη ανακριβών παραστατικών μετά τις 17-10-2015 σε τρεις (3) περιπτώσεις** (α/α ., του Πίνακα 22), συνολικής ανακριβούς αξίας 559,63 πλέον Φ.Π.Α. 23% για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο **πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου προστιθέμενης αξίας** που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα (περίπτωση 1, άρθρο 58Α, Ν. 4174/2013 από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του, ήτοι από 17/10/2015), ήτοι **64,36 €**.

Για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις:

Πίνακας Διαπιστώσεις επί των φορολογικών στοιχείων και συναλλαγών 2016

Στοιχεία Διασάφησης			Στοιχεία Τιμολογίου					Διαπιστώσεις ελέγχου		
No	Ημ/νία	Συνολική διαμορφωθείσα αξία ανά διασάφηση (α)	No	Ημ/νία	Κ.Α.	Φ.Π.Α. 23% και 24% από 01-06- 2016	Σ.Α	Διαφορά Καθαρής Αξίας/ Αποκρυβεί σα αξία αγορών	Διαφορά Καθαρής αξίας / Αποκρυβεί σα αξία αγορών τρίμηνου	Λήψη ανακριβούς στοιχείου 58Α έως 24-07- 2016
.....	18/1/2016	0,80	δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αγοράς					0,80		μη έκδοση
....	29/1/2016	1.112,10	.....	29/1/2016	621,60	142,97	764,57	490,50		λήψη ανακριβούς στοιχείου
										71,48

..	29/2/2016	127,60	.	29/2/2016	81,20	18,68	99,88	46,40		λήψη ανακριβούς στοιχείου	9,34
.	10/3/2016	187,60	.	10/3/2016	162,00	37,26	199,26	25,60		λήψη ανακριβούς στοιχείου	18,63
1..	15/3/2016	639,45	.	15/3/2016	431,90	99,34	531,24	207,55		λήψη ανακριβούς στοιχείου	49,67
.	24/3/2016	17,40	.	24/3/2016	20,30	4,67	24,97	0	770,85		
.	15/4/2016	43,50	.	15/4/2016	29,00	6,67	35,67	14,50		λήψη ανακριβούς στοιχείου	3,34
.	9/5/2016	145,50	δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αγοράς					145,50		μη έκδοση	
.	6/6/2016	197,40	.	6/6/2016	98,70	23,69	122,39	98,70		λήψη ανακριβούς στοιχείου	11,84
.	9/6/2016	6,30	.	9/6/2016	29,40	7,06	36,46	0			
..	16/6/2016	6,65	.	16/6/2016	13,30	3,19	16,49	0			
.	23/6/2016	318,00	.	23/6/2016	356,10	85,46	441,56	0	258,70		
			.	30/6/2016	87,50	21,00	108,50	0			
.	28/7/2016	8,40	δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αγοράς					8,40		μη έκδοση	
....	23/8/2016	61,60	.	23/8/2016	66,00	15,84	81,84	0			
			.	5/9/2016	203,70	48,89	252,59	0,00			
.....	8/9/2016	1,50	δεν εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αγοράς					1,50	9,90	μη έκδοση	
					2.200,70				1.039,45		164,30

Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η ανακριβής έκδοση φορολογικών παραστατικών για την τιμολόγηση των ανωτέρω διασαφήσεων προέκυψε από την πορισματική έκθεση της **ΕΛ.Υ.Τ.**, σύμφωνα με την οποία τα εν λόγω εμπορεύματα αποστέλλονταν στον αγοραστή με την εισαγωγή εντός της ίδιας ημέρας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 8§11 και του άρ. 11 του Ν. 4308/2014 όφειλε να εκδώσει σχετικό παραστατικό-τιμολόγιο αγοράς προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής, η ελεγχόμενη επιχείρηση, μέχρι την 15^η ημέρα του επομένου μήνα, στο οποίο δεν υπολογίζεται Φ.Π.Α. ούτε χαρτόσημο (§135 ερμηνευτικής εγκυκλίου Ν. 1642/86 (Φ.Π.Α. Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987), προβλέπονται για την παράλειψη αυτή:

Έως και την 24/07/2016, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με τις οποίες, 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.

Από την 25/07/2016, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του Ν.4174/13, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 51§1 του Ν.4410/2016 το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 51§3 του ίδιου νόμου προβλέπει ότι 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.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι **διαπιστωθείσες παραβάσεις** που προκύπτουν από τον παρόντα φορολογικό έλεγχο για την περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 αναλύονται ως εξής:

α) Μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής έως και την 24/07/2016 σε δύο (02) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται από τον έλεγχο παράβαση, λόγω μη έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με τις οποίες, 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, **ήτοι $50\% \times [146,30 \times 23\%] = 50\% \times 33,65 = 16,82 \text{ €}$**

β) Μη έκδοση παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής από την 25/07/2016 σε δύο (2) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης 36616, 43584) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται από τον έλεγχο παράβαση, λόγω μη έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του Ν.4174/13, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 51§1 του Ν.4410/2016 το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 51§3 του ίδιου νόμου προβλέπει ότι 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.

Από 25/07-2016 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, **ήτοι $500,00 \times 2 = 1.000,00 \text{ €}$** .

γ) Λήψη ανακριβούς παραστατικού προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγής έως και την 24/07/2016 σε έξι (06) περιπτώσεις (σχετικές διασαφήσεις της προμηθεύτριας επιχείρησης) μέχρι την 15η ημέρα του επομένου μήνα. Για τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται παράβαση, λόγω ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων, που επισύρει τις

κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με τις οποίες, 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, ήτοι $50\% \times [784,55 \times 23\% + 98,70 \times 24\%] = 50\% \times [180,45 + 23,69] = 50\% \times 204,13 = 102,06 \text{ €}$.

Επειδή, στην ως άνω πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016, περιλαμβάνεται μερικώς η επιβολή προστίμων των περιπτώσεων α) και β) που δεν στηρίζονται σε διατάξεις που ισχύουν κατά το χρόνο που ανάγονται, διότι ακόμα και αν εκδίδονταν από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία, αυτά θα ήταν χωρίς Φ.Π.Α, συνεπώς το πρόστιμο του άρθρου 58^Α δεν θα είχε εφαρμογή αλλά ούτε και η περίπτωση θ' της παραγράφου 1 του Ν. 4174/2013, που είχε καταργηθεί από 17-10-2015.

Ως εκ τούτου για την ως άνω πράξη ισχύει μόνο το πρόστιμο της περίπτωσης (γ), συνολικού ύψους **102,06 €**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η παραγωγή των δειγμάτων γινόταν από τις α' βοηθητικές ύλες που τις εξασφάλιζε η επιχείρηση «.....», χωρίς ωστόσο να προσκομίζει τόσο στον έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι οι εν λόγω αγορές α'υλών από την επιχείρηση «.....», προορίζονταν για κατασκευή δειγμάτων ειδών ιματισμού, καθώς και την προώθηση και επαναφορά στις εγκαταστάσεις της (όπως παραστατικό διακίνησης δειγμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4093/2012 του Κ.Φ.Α.Σ και του άρθρου 5 του Ν 4308/2014 Ε.Λ.Π. με τα ονόματα των πελατών, τον αριθμό τεμαχίων, τον τόπο που γίνεται ο δειγματισμός π.χ. σε εμπορικές εκθέσεις ή σε χώρο των πελατών, τεχνικές λεπτομέρειες- προδιαγραφές των δειγμάτων που να προκύπτει η ποσότητα α'και β'υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των δειγμάτων, η κοστολόγηση ανά είδος, κωδικούς σχεδίων, το ποσοστό που αντιστοιχεί στα δείγματα σε σχέση με το κύκλο εργασιών), ώστε να προκύπτουν μετρήσιμα χαρακτηριστικά των δειγμάτων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης για την παραγωγή των δειγμάτων από τις α' και β' ύλες που προμηθεύτηκε από την επιχείρηση «.....» και μάλιστα κατά τρόπο σύμφωνο, με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, βαρύνει την προσφεύγουσα.

Επειδή, συναφώς στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.2 περ. β' του ν.2859/2000 «πράξεις θεωρούμενες ως παραδόσεις αγαθών», ορίζονται τα ακόλουθα: 1..... 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο

δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α)β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. είναι μερικός και περιορίστηκε, αποκλειστικά και μόνο στις διαπιστώσεις της από2017 Έκθεσης Ελέγχου - Πορισματικής Αναφοράς του Δ' Τμήματος Έκ Των Υστέρων Ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.)της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και Ε.Φ.Κ., σε ότι αφορά στον κύκλο των αγορών, καθώς και στον προσδιορισμό της αξίας των ειδών που αποκτήθηκαν από τον, με ή χωρίς παραστατικά στοιχεία. Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά περιλαμβάνει την κρίση της ΕΛ.Υ.Τ. περί της ύπαρξης παράβασης για λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων και της μη λήψης και κατ' επέκταση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά τρόπο αρκούντος τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που δεν επιδέχεται αμφισβήτηση κατά την υιοθέτηση τους από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, περαιτέρω όσον αφορά το με αρ. πρωτ.ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΜΠ/.....-2010 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει η προσφεύγουσα την με αρ.-2020 Απόφαση Γ ' Μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία κηρύχθηκαν αθώοι (..... ως ομόρρυθμοι εταίροι και διαχειριστές της προσφεύγουσας Ο.Ε.) για το ποινικό αδίκημα της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τα είδη που αποκτήθηκαν από τον, για τα υπό κρίση έτη.

Επειδή, στο άρθρο 5 - Δέσμευση από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων, του Ν. 2717/1997 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις. 2. 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... 4. Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το δεδικασμένο και αυτεπαγγέλτως, εφόσον τούτο προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας.» (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).

Περαιτέρω, 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 της παραπάνω διάταξης της ΕΣΔΑ, (νοείται προφανώς το άρθρο 4 του υπ' αριθμ. 7 πρωτοκόλλου), 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.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η με αριθ.-2020 Απόφαση Γ ' Μονομελούς Πρωτοδικείου, με την οποία αθώωθηκαν οι διαχειριστές της προσφεύγουσας από την αποδιδόμενη σ' αυτούς πράξη της λαθρεμπορίας, ουδόλως δεσμεύει την Υπηρεσία μας, η οποία δύναται να κρίνει αντιθέτως, υποχρεούμενη, όμως, να αιτιολογήσει ειδικώς την αντίθετή της κρίση (πρβλ. Γνωμ ΝΣΚ 136/2016).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από-2020 θεωρηθείσες εκθέσεις Ελέγχου άρθρου 54 και 58^Α Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, εκτός του φορολογικού έτους 2016, όπου στην με αρ.-3-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α ν.4174/2013 περιλαμβάνεται μερικώς η επιβολή προστίμων των περ.α) και β) που δεν στηρίζονται σε διατάξεις που ισχύουν κατά το χρόνο που ανάγονται.

-Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό, ως προς την φορολογία εισοδήματος και σχετικά με τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος έκανε εφαρμογή άγνωστης μεθόδου και αυθαίρετης για τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, εφαρμόζοντας συντελεστές καθαρού κέρδους των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών που ίσχυαν με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, ο οποίος για τα έτη 2014, 2015 και 2016, που ελέγχθηκαν έχει καταργηθεί, καθώς και εσφαλμένος ο προσδιορισμός φ.π.α. αναμορφώνοντας τις φορολογητέες εκροές βάσει του λανθασμένου υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική

δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

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

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

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

Επειδή, με το άρθρο 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, [...] ».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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

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

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

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

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των

κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 κοινοποιήθηκε η με αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. ...».

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

Επειδή, εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία

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

Επειδή, στην από-2020 θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2014 ,2015 και 2016 στις σελ.34 έως 40, αναφέρεται ότι:

Από τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου για τη μη έκδοση και λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων - τιμολογίων επί αγορών προκύπτει ότι με τον τρόπο που τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, περί προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών με έμμεσες τεχνικές ή με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Ο έλεγχος με βάση τα ανωτέρω καθώς και τις διατάξεις των άρθρων 22, 23 & 28 του Ν. 4172/2013 προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα της ελεγχόμενης εταιρείας κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 υπό το βάρος του γεγονότος ότι **«τα φορολογικά στοιχεία δεν συντάχθηκαν σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.»** (σχετ. άρθρο 28 παρ. 1 περ. β του Ν. 4172/2013), ως εξής:

Για τον προσδιορισμό της αξίας των πωλήσεων που αντιστοιχούν στο σύνολο της διαφοράς των επίμαχων αγορών (αποκρυσταλλισμένη αξία αγορών), υπολογίζεται το γινόμενο των αγορών αυτών επί τον συντελεστή μετατροπής σε πωλήσεις, ο οποίος είναι το πηλίκο του κλάσματος με αριθμητή τον συντελεστή καθαρού κέρδους (μ.σ.κ.κ. %) που εφαρμόζεται στις αγορές των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών και με παρονομαστή τον συντελεστή καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Ειδικότερα χρησιμοποιήθηκε, με βάση την δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης ΚΑΕ 6202: Κατασκευή και εμπορία λιανικώς εσωρούχων και συναφών ειδών, ο συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος ανέρχεται σε 13% για τα ακαθάριστα έσοδα και ο συντελεστής καθαρού κέρδους 16% για τις αγορές. Από τους συντελεστές αυτούς προκύπτει ο συντελεστής μετατροπής αγορών σε πωλήσεις $16/13\% = 1,2$.

Ο προσδιορισμός της αποκρυσταλλισμένης αξίας πωλήσεων βάσει ελέγχου για κάθε έτος 2014, 2015 και 2016 διαμορφώνεται πολλαπλασιάζοντας την αποκρυσταλλισμένη αξία των αγορών με τον συντελεστή μετατροπής αγορών σε πωλήσεις (1,2), ως κάτωθι:

Προσδιορισμός καθαρών κερδών ελέγχου φορολογικού έτους 2014

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
12.673,65	1,2	15.208,38
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΤΟΥΣ		353.027,18€
ΑΚΑΘΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (φορολογητέες εκροές)		368.235,56 €
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ		81.119,84€
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ		96.328,22 €
Φορολογικός Συντελεστής		26%

Προσδιορισμός καθαρών κερδών ελέγχου φορολογικού έτους 2015

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
6.380,98	1,2	7.905,62€
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΤΟΥΣ		392.621,05
ΑΚΑΘΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (φορολογητέες εκροές)		400.526,67 €
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ		53.493,42
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ		61.399,04 €
Φορολογικός Συντελεστής		29%

Προσδιορισμός καθαρών κερδών ελέγχου φορολογικού έτους 2016

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
1.039,45	1,2	1.305,89 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΤΟΥΣ		269.232,84
ΑΚΑΘΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (φορολογητέες εκροές)		270.538,73 €
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ		61.569,09
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ		62.874,98 €
Φορολογικός Συντελεστής		29%

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

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

που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες), προκειμένου να καταλήξει στο συντελεστή κέρδους επί των εσόδων.

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

Επειδή, από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων η από2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., και η επί αυτής ερειδόμενη από2020 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 καθίστανται αόριστες δεδομένου ότι δεν περιέχουν τα συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, καθόσον όπως προαναφέρθηκε, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν βασίστηκε σε πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα. (ότι δηλαδή η αξία των αγορασθέντων ειδών από τον, Α.Φ.Μ., για τα οποία δεν λήφθηκαν ή λήφθηκαν ανακριβή φορολογικά στοιχεία, συνιστά αυτομάτως και αποκρυσταλλώμενη ύλη, ήτοι για τις εν λόγω πωλήσεις δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων). Περαιτέρω, ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας με την εφαρμογή του συντελεστή μετατροπής βάσει των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών (Μ.Σ.Κ.Κ.) και όχι βάσει διαθέσιμων στοιχείων αντλούμενων τουλάχιστον από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τα βιβλία της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης πάσχει από τυπική πλημμέλεια, καθώς προσκρούει στην προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 αλλά και την Ε. 2015/2020 ελεγκτική διαδικασία και πρακτική, αφού έγινε χρήση στοιχείων γενικών, μη πρόσφορων και αντιπροσωπευτικών, έχοντας ως αποτέλεσμα την αοριστία των εκθέσεων ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

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

Επειδή, ειδικότερα, οι προσβαλλόμενες α) με αριθ.-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, β) με αριθ.-03-2020 οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, γ) με αριθ.**03-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, δ) με αριθ.**03-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 ε) με αριθ.**-03-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και στ) με αριθ.**-03-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ακυρώνονται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και μη τήρησης της ελεγκτικής διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013.

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

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

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί

ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από ...-2020 και με αριθ. πρωτ. . ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** των α) με αριθμό-3-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, β) με αριθμό-3-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015, γ) με αριθμό-3-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, δ) με αριθμό-3-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ε) με αριθμό-3-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και στ) με αριθμό3-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

- την **επικύρωση** των α) με αριθμό ...-3-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και β) με αριθμό-3-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και τέλος την **τροποποίηση** της με αριθμό-3-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Υπ' αρ.....-3-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014

προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 περ.α) 3 X 100,00 = 300,00€. Περ.β) 9 X 100,00 = 900,00€.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.200,00 €	1.200,00 €

Υπ' αρ.....-3-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015

προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 περ. α) 9 X 500,00 = 4.500,00€ περ.β) 128,71 X50 % = 64,36€	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.564,36€	4.564,36€

--	--	--

Υπ' αρ//2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 φορολογ. έτους 2016

προστίμου άρθρου 58α ν.4174/2013 περ.γ) 204,13 χ 50% = 102,06€.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.118,87€	102,06€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.