



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2029

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-3333245

ΦΑΞ : 2313-3333258

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 από 6/6/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού αρ. .., Τ.Κ., κατά της με αρ. .../19-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ. .../19-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αρ. .../19-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου

1/1/2015 – 31/12/2015, της με αρ./19-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, της με αρ./19-4-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και της με αρ./19-4-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 18/6/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 6/6/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό **../19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προσδιορίστηκε η ζημιά του οικείου έτους στο ποσό των 262.203,10 € και δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.
2. Με τη με αριθμό **../19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικός φόρος αξίας **28.908,47 €** (φόρος 19.272,31€, πρόστιμο 9.636,16 €).
3. Με τη με αριθμό **..../19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικός φόρος αξίας **523,04 €** (φόρος 475,49 € πλέον προστίμου 47,55€).
4. Με τη με αριθμό **..../19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικός φόρος αξίας **33.957,90 €** (φόρος 24.043,84 € πλέον προστίμου 9.914,06€).
5. Με την με αρ. **...../19-4-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **350,00 €**, διότι : α) Υπέβαλε ελλιπή φορολογική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά

παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α', παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013. Ποσό καταλογισμού 100,00 €.

β) Δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για μία διασάφηση εισαγωγής αξίας κάτω των 5.000,00 € (No/12-3-2015), για την οποία η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ.....» δεν εξέδωσε, ως όφειλε φορολογικό στοιχείο προς την προσφεύγουσα, κατά παράβαση των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ', παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013. Ποσό καταλογισμού 250,00 €

6. Με την με αρ./**19-4-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.152,82 €**, διότι έλαβε δέκα τέσσερα (14) ανακριβή φορολογικά στοιχεία που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με αφορμή το με αρ. πρωτ. .../10.11.2017 πληροφοριακό δελτίο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχομένου ΕΜΠ...../17-11-2017), προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν εξέδωσε στα φορολογικά έτη 2015 - 2016 φορολογικά στοιχεία για διασαφήσεις εισαγωγής, για τις οποίες η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ.....» δεν εξέδωσε, ως όφειλε, φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα και επιπλέον για παραλαβές ειδών που έγιναν με αιτία άλλες διασαφήσεις, έλαβε δέκα τέσσερα (14) ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την ίδια επιχείρηση κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2016 -31/12/2016. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης 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 την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς είχε τη δυνατότητα να προβαίνει στη συνέχεια σε πωλήσεις με την έκδοση ανακριβών φορολογικών παραστατικών.

Οι από 19/4/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης υιοθέτησαν τις παραδοχές της επισυναπτόμενης σε αυτές, με ημερομηνία 10/7/2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προέκυψαν οι ως άνω παραβάσεις της προσφεύγουσας και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2015 και 2016, με την επισήμανση ότι για τη φορολογική περίοδο 17/10/2015 – 25/7/2016 δε δύναται να

επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, ως ισχύει για την κρινόμενη περίοδο, διότι η εν λόγω κύρωση τυγχάνει εφαρμογής σε πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.. Εν προκειμένω, σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987 και την ΠΟΛ1026/2018, το σχετικό παραστατικό που όφειλε να εκδώσει η προσφεύγουσα για τη διαφορά της αξίας προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής, εφόσον ο πωλητής εξέδωσε ανακριβές τιμολόγιο για πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, δεν βαρύνεται με ΦΠΑ. Παράλληλα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης εφαρμόζοντας τον συντελεστή μετατροπής των αγορών σε πωλήσεις και καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. των οικείων ετών.

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

1. Το βάρος απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή. Παρανόμως της αποδίδονται οι επίμαχες παραβάσεις διότι :
 - Α. Ο έλεγχος στηρίζεται απόλυτα στο πόρισμα της ΕΛ.Υ.Τ., το οποίο διατυπώνει μία γενική κρίση περί λειτουργίας του, χωρίς να αναφέρεται το όνομα της προσφεύγουσας.
 - Β. Όλες οι κατηγορίες βασίζονται σε ένα ανεπίσημο στοιχείο, του οποίου η γνησιότητα ή η ακρίβεια απεικόνισης αμφισβητείται. Ο έλεγχος δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις.
 - Γ. Ο νομικά κρίσιμος υπολογισμός της δασμολογητέας αξίας των επίμαχων προϊόντων, έγινε από την ΕΛ.Υ.Τ. κατά τρόπο τεκμαρτό, κατά σαφή παράβαση των διατάξεων του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.
 - Δ. Οι εκδοθείσες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, διότι δεν προκύπτει βάσει ποιου πραγματικού στοιχείου προσδιορίζεται η αποκρυβείσα αξία. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. με βάση τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος.
2. Μη σύννομος ο υπολογισμός της δασμολογητέας αξίας, η οποία θα πρέπει να προσδιορίζεται με βάση τις επικουρικές μεθόδους που προβλέπονται στα άρθρα 30 και 31 του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα. Συνεπώς, ο έλεγχος που στηρίχτηκε στον ως άνω υπολογισμό είναι και αυτός παράνομος και δέον να ακυρωθεί.
3. Παράνομη η επιβολή προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου και του άρθρου 62 παρ. 2 του Ν.4174/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αυθαίρετης κρίσης για τα πραγματικά περιστατικά και έλλειψης επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας.

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, 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 διαλαμβανομένων 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης τιμολογίων της εκδότριας επιχείρησηςδεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας παραθέτουμε αυτολεξεί απόσπασμα της από 10.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης :

«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.) 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 (.....) 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 Θεσ/νίκη γίνεται με "φορτοταξί", ενώ στην Αθήνα τα εμπορεύματα μεταφέρονται με άλλο φορτηγό της «.....».

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 «.....»(συνομιλία αρ.....) 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./14-06-2016 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 10.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης 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 , 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. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την
- Στα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την και αυτά αποστάλθηκαν στην ως άνω υπηρεσία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης και τα οποία αναφέρουν αναλυτικά τους κωδικούς των παραληπτών. Σημειώνεται ότι το ως άνω τελωνείο διαθέτει κιβωτολόγια με τους κωδικούς παραληπτών για κάθε δέμα- κιβώτιο για τις 285 διασαφήσεις από το σύνολο των 308, αφού για τις υπόλοιπες διασαφήσεις, τα κιβωτολόγια 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 .../12-06-2017, ΕΜΠ .../26-06-2017 και/11-04-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης σε απάντηση των αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../20-12-2016, .../20-02-2017, .../13-06-2017 και/16-03-2017 εγγράφων της ως άνω υπηρεσίας, σύμφωνα με τις οποίες, από το σύνολο των **308** υπό έλεγχο διασαφήσεων εισαγωγής το Τελωνείο αποδέχτηκε τη δηλωθείσα αξία για τις 19, ενώ για τις υπόλοιπες 289 διαμόρφωσε νέα δασμολογητέα αξία και συνεπώς προσδιόρισε τους αναλογούντες διαφυγόντες φόρους. Η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης δημιούργησε ηλεκτρονικό αρχείο σε μορφή «Excel» στο οποίο καταχωρήθηκαν αναλυτικά ανά Διασάφηση Εισαγωγής κάθε δέμα-κιβώτιο χωριστά, τα είδη και οι ποσότητες που περιέχονται σε αυτό, η δηλωθείσα αξία ανά τεμάχιο ή κιλό (στην περίπτωση υφάσματος ή αξεσουάρ), η διαμορφωθείσα αξία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, οι διαφυγόντες φόροι όπως προσδιορίστηκαν από το Α' Τελωνείο, καθώς και ο κωδικός του

παραλήπτη για το κάθε δέμα. Σημειώνεται ότι στο εν λόγω αρχείο περιλαμβάνεται το σύνολο των υπό έλεγχο (308) Διασαφήσεων Εισαγωγής στις περιπτώσεις δε που η δηλωθείσα αξία έγινε αποδεκτή από το Τελωνείο (19 Δ/σεις) δεν προκύπτουν διαφυγόντες φόροι και η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα τον κωδικό, με τον οποίο ταυτοποιείται η ως άνω συναλλασσόμενη με την επιχείρηση «.....» και με τον κωδικό αυτό παρακολουθούνταν οι συναλλαγές της με αυτήν. Η παραλήπτρια με τον κωδικό φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα ότι είναι η παραλήπτρια εμπορευμάτων για το έτος 2015 μίας (1) διασάφησης (της με αρ./12-3-2015) και για το έτος 2016 τριάντα πέντε (35) διασαφήσεων. Η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων ως προς το είδος, την ποσότητα και την αξία, καθώς και η μη λήψη και κατ' επέκταση η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον (υποτιθέμενο εισαγωγέα) «.....- Α.Φ.Μ.» σε πλήθος περιπτώσεων διασαφήσεων εισαγωγής, προκύπτουν, όπως αναλύονται διεξοδικά στις από 19/4/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης, από την επεξεργασία του πίνακα παραληφθέντων εμπορευμάτων ανά διασάφηση και ανά φορολογικό έτος που αφορά στην προσφεύγουσα και ο οποίος απεστάλη από την ΕΛ.Υ.Τ. ηλεκτρονικά στην Δ.Ο.Υ., με τα ληφθέντα και καταχωρηθέντα στα τηρούμενα βιβλία, τιμολόγια εκδόσεως «.....με Α.Φ.Μ.» που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο.

Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/4/2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης είναι μερικός και περιορίστηκε, αποκλειστικά και μόνο στις διαπιστώσεις της από 10/07/2017 Έκθεσης Ελέγχου - Πορισματικής Αναφοράς του Δ' Τμήματος Έκ Των Υστέρων Ελέγχου' της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης 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 της παράβασης της λήψης ανακριβών εικονικών 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 από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και ακολούθως νομιμοποιείται η Δ.Ο.Υ. να προβεί σε καταλογισμό, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..(ΣτΕ426/2013, 1514/2013)

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 19/4/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο φόρος εισροών και ο φόρος εκροών, αναγράφεται η προσαύξηση των εκροών της ελεγχόμενης επιχείρησης αναλυτικά και ανά συντελεστή Φ.Π.Α. και συνακόλουθα ο φόρος εκροών που προκύπτει μετά την προσαύξηση αυτών. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα βιβλία κρίθηκαν ως ελλιπώς ενημερωμένα, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του

ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομου ελέγχου διότι στηρίχθηκε σε μη σύννομο υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας των επίμαχων εμπορευμάτων από την ΕΛ.Υ.Τ..

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, τόσο για τον καταλογισμό των προστίμων, όσο και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. των υπό κρίση φορολογικών ετών, έλαβε υπόψη τις αξίες και τους διαφυγόντες φόρους όπως προσδιορίστηκαν από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης και καταγράφονται στο συγκεντρωτικό πίνακα διαφυγόντων φόρων ανά διασάφηση της προσφεύγουσας επιχείρησης που συνέταξε ο έλεγχος της ΕΛ.Υ.Τ.. Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθώς οι τελωνειακές διατάξεις κατά τον προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος, διότι ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται με βάση τις διατάξεις των φορολογικών νόμων που ισχύουν τόσο κατά την τέλεση των παραβάσεων, όσο και κατά την διενέργεια του ελέγχου και συνεπώς, η φορολογική αρχή δεν έχει την αρμοδιότητα να ελέγξει την τυχόν ορθή εφαρμογή άλλων μη φορολογικών νόμων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης επιβολής προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 του ίδιου άρθρου περί σώρευσης προστίμων.

Επειδή στο άρθρο 58^Α του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 58^Α 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. 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.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

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.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

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». (Η παράγραφος 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του [άρθρου 51](#) του ν. [4410/2016](#) (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016)).

Επειδή στην ΠΟΛ 1112/2016 με την οποία δίνονται διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ορίζεται : «Με την αντικατάσταση της παραγράφου 5, καταρχήν, διατηρείται η πρόβλεψη περί μη σώρευσης των προστίμων της παρ. 2 με τα πρόστιμα των λοιπών παραγράφων του άρθρου 58 Α. Ειδικά για την αποφυγή της σώρευσης των προστίμων των παραγράφων 1 και 2, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων ανακρίβειας της παραγράφου 2 που οφείλεται **και** σε περιπτώσεις παραβάσεων της παραγράφου 1, δηλαδή ο φορολογούμενος δεν

καταχώρησε, ως όφειλε, στην ελεγχόμενη δήλωση, τα ποσά και το φόρο των ανακριβώς εκδοθέντων ή μη εκδοθέντων στοιχείων και για το λόγο αυτό σε προγενέστερο χρόνο είχε επιβληθεί πρόστιμο, από το συνολικό πρόστιμο της παραγράφου 2 αφαιρείται το 50% του φόρου που αντιστοιχεί στο μη εκδοθέν ή στο ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο και όχι το ελάχιστο επιβαλλόμενο πρόστιμο των 250 ευρώ, 500 ευρώ κλπ. Διευκρινίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αφαίρεσης του προστίμου της παραγράφου 1 από αυτό της παραγράφου 2, λόγω ταυτόχρονης εφαρμογής, δεν απομένει υπόλοιπο προς επιστροφή....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 της από 24/12/2015 - ΦΕΚ 182/Α/24-12-2015 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με τον ν. 4366/2016-ΦΕΚ 18/Α/15-2-2016 και συνεπώς έχει ισχύ νόμου από τη δημοσίευση αυτής στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 24/12/2015 και μετά «Στο άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 προστίθεται παρ. 5 ως εξής: «5. Στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 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 παρ. 2».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά το φορολογικό έτος 2016, με την αριθμ./.../23-4-2019 πράξη επιβολής προστίμου το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, λόγω της λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, πρόστιμο ύψους 2.152,82 €, ποσό ίσο με το 50% του φόρου που αναλογεί στην ανακριβή αξία και με την αριθμ./19-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 επιβλήθηκαν, πέραν του κύριου φόρου (ύψους 24.043,84 €) πρόσθετοι φόροι της παρ. 2 του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 9.914,06 €, εφαρμόζοντας μη ορθά η αρμόδια Δ.Ο.Υ. την ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 58^Α περί μη σώρευσης των προστίμων της παρ. 1 και 2 του άρθρου 58Α μόνο για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 25/7/2016 και μετά, αντί του ορθού από 24/12/2015 και μετά, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ως άνω πράξης νομοθετικού περιεχομένου. Ως εκ τούτου, έπρεπε να αφαιρεθεί το σύνολο του καταλογισθέντος προστίμου της παρ. 1 ύψους 2.152,82 € από το ποσό των πρόσθετων φόρων της παρ. 2 που αντιστοιχεί επί της καταλογισθείσας αξίας Φ.Π.Α., ήτοι $24.043,84 \times 50\% = 12.021,92$ (§2) μείον $2.152,82$ (§1) = 9.869,10 €.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 6/6/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) Την **τροποποίηση** της με αριθμ.**/19-4-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

β) Την **επικύρωση** : 1) της με αριθμό ..**/19-4-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, 2) της με αριθμό ...**/19-4-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, 3) της με αριθμό**/19-4-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015, 4) της με αρ.**/19-4-2019** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 και 5) της με αρ.**/19-4-2019** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φόρος εισοδήματος

1) Η με αριθμό ...**/19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού **0,00 €**

2) Η με αριθμό ...**/19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού **28.908,47 €**

Φ.Π.Α.

1) Η με αριθμό**/19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού : **523,04 €**

2) Η με αριθμό**/19-4-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.256,90	0	0	1.256,90
Χρεωστικό υπόλοιπο	0	24.043,84	24.043,84	24.043,84
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α	0	12.021,92 –	12.021,92 –	9.869,10

του Ν.4174/2013		2.107,90 = 9.914,06	2.152,82 = 9.869,10	
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.256,90	0	0	1.256,90
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή		33.957,90	33.912,94	33.912,94

Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ.

1) Η με αρ./**19-4-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό προστίμου : **350,00 €**

2) Η με αρ./**19-4-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό προστίμου : **2.152,82 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.