



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 20-2-2023

Αριθμ. Αποφ.: 378

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ Ο.Ε» με **ΑΦΜ**, με κύρια

δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο – μετά από εισαγωγή – ετοιμών ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων» με έδρα στον οικισμό, Τ.Κ., κατά της με αριθμ./14-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.54 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 23-11-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **16-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας «. & ΣΙΑ Ο.Ε.» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/14-10-2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω έκδοσης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 14-10-2022 έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. & Προστίμων Κ.Φ.Δ., που διενήργησε το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο – μετά από εισαγωγή – ετοιμών ανδρικών & γυναικείων ενδυμάτων», δυνάμει της υπ' αριθμ./11-11-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2015– 2016, η οποία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμ./...../31-08-2022 εντολή ελέγχου.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./.../...-...../04-11-2021 έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδας, σύμφωνα με το οποίο στα πλαίσια διερεύνησης φορολογικών εγκλημάτων, συντάχθηκε η από 27-10-2021 έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε 12 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 252.880,01€.

Στην προσφεύγουσα επιχείρηση κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η εκδοθείσα εντολή του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. και η υπ' αριθμ./12-11-2021 γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατά τις διατάξεις του ν.4512/2018.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/16-11-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου χρήσης 2015 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Η έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας δεν αποτελεί νέο στοιχείο.
2. Δεν τέλεσαν την παράβαση έκδοσης εικονικών τιμολογίων και αυθαίρετα η Οικονομική Αστυνομία τους καταλόγισε τέτοια παράβαση και την αποδέχθηκε η φορολογική αρχή. Το νομικό θεμέλιο επιβολής της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου πάσχει και η πράξη είναι μη σύνομη.
 - α) Για όλες τις πωλήσεις της προσφεύγουσας προς τις εταιρείες «..... Α.Ε., Α.Ε., Α.Ε.», το τίμημα εξοφλήθηκε πλήρως, όπως αυτό αποδεικνύεται από τις καρτέλες πελατών που προσκομίζει και επικαλείται. Σε αυτές αναγράφονται με σαφήνεια όλες οι σχετικές πωλήσεις του, καθώς και οι πληρωμές των τιμημάτων των πωλήσεων.
 - β) Αναφορικά με τους τύπους παράδοσης των εμπορευμάτων, αυτοί προκύπτουν σαφώς από τα τιμολόγια – παραστατικά, τα οποία και προσκομίζει. Επισημαίνει ότι όλες οι παραδόσεις εμπορευμάτων έγιναν σε τόπους, τους οποίους υπέδειξαν οι ως άνω εταιρείες στην εταιρεία «. &Σια Ο.Ε.». Αποδεικνύεται πλήρως ότι πρόκειται για πραγματικές πωλήσεις και ουδεμία εικονικότητα υφίσταται.
3. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο, ως όφειλε, αλλά εσφαλμένα στηρίχθηκε μόνο στο έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί.
4. Αναιτιολόγητη η έκθεση ελέγχου, αφού δεν προκύπτει ούτε επεξεργασία των στοιχείων της εταιρείας της, ούτε αντιπαραβολή των δεδομένων, αλλά αναγράφονται αυτούσια τα αποτελέσματα της Οικονομικής Αστυνομίας.
5. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης, ενώ στην περίπτωση τους μη σύνομα αντιστρέφει το βάρος της απόδειξης.
6. Παράνομη η επιβολή προστίμου χωρίς απόδειξη των παραβάσεων από τη φορολογική αρχή.
7. Παραβίαση των θεμελιωδών αρχών του σεβασμού και της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου και της αναλογικότητας από τη φορολογική αρχή, τόσο από τον τρόπο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου, όσο και από την αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 &3 του ν. 4174/2013: «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.

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 § 27 α΄ του ν.4646/2019:«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...]**».

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 15/10/2015 ορίζεται ότι: « . Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: [...]

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 14-10-2022 έκθεσης Ε.Λ.Π.& Προστίμων Κ.Φ.Δ. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.) συνολικής αξίας 252.880,01€ και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 27 α' του ν.4646/2019 (παράταση σε δεκαετή παραγραφή) για περιπτώσεις φοροδιαφυγής (όπως αυτές ορίζονται για το έτος 2015 από τις διατάξεις του άρθρου 55 Πρ.1 του ν.4174/2013),

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξεως, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τους υπόλοιπους ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα 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, στο άρ. 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».*

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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 τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο 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 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 διατάξεις του άρθρου 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, με την Ε.2042/10-5-2022 εγκύκλιο ορίζονται τα εξής:

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με την υπ' αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η παρούσα εγκύκλιος παρέχει διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση των παραβάσεων έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με την υπ' αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1](#) του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) και συνεπώς για τις εν λόγω παραβάσεις, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1. Με την υπ' αρ. [2319/2021](#) Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της [παρ. 1](#) του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#) περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του [άρθρου 55 παρ. 2](#) περ. γ' του ν. [4174/2013](#) (με το [άρθρο 3 παρ. 4](#) του ν. [4337/2015](#)), καθώς και την κατάργηση του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#) (με το [άρθρο 7 παρ. 6](#) του ν. [4337/2015](#)), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του [άρθρου 54 παρ. 1](#) περ. η' και [παρ. 2](#) περ. ε' του ν. [4174/2013](#), είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της [παρ. 10](#) του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), τις διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της [παρ. 3](#) του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#). Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο [άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε' **-ΚΦΔ**.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι **οι προαναφερθείσες διατάξεις**, καθώς και η διάταξη της περ. β' της [παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ](#) που ομοίως καταργήθηκε με την [παρ. 4 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), **καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών**, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, **εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#)**, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της [παρ. 2](#) του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την [ΠΟΛ.1252/2015](#)), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και **την 16.10.2015**. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγηθεί σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της [παρ. 10](#) του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), των διατάξεων των περ. β' και γ' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#), καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της [παρ. 3](#) του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#).

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,

- Η Οικονομική Αστυνομία Βορείου Ελλάδος προέβη σε έλεγχο τριών εταιρειών συμφερόντων με τις επωνυμίες, «... Α.Ε.», «... Α.Ε.» & «..... Α.Ε.», καθώς, σύμφωνα με καταγγελία, οι ως άνω επιχειρήσεις είναι λήπτριες εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης των εταιρειών με Α.Φ.Μ: και & ΣΙΑ Ο.Ε. με Α.Φ.Μ.: Η πρώτη εταιρεία εμπορεύεται δομικά υλικά και τα τιμολόγια που εκδίδει φέρεται να αφορούν χημικά ή πρώτες ύλες ώστε να μην γίνεται αντιληπτή η απουσία συνάφειας μεταξύ των δραστηριοτήτων της. Η δεύτερη εμπορεύεται ενδύματα κ.λπ. και τα τιμολόγια που εκδίδει φέρεται πως αφορούν πετσέτες και λοιπά σχετικά, αντικείμενο συναφές με την δραστηριότητα των καταγγελλομένων, καθώς εμπορεύονται και πετσέτες, εκτός από καλλυντικά. Στις παραπάνω περιπτώσεις λήψης εικονικών τιμολογίων (το σύνολο των οποίων υπάρχουν στο κοινό λογιστήριο των εταιρειών) έχουν φροντίσει και υπάρχουν δελτία αποστολής (χωρίς να μεταφέρονται και να παραλαμβάνονται ποτέ τα αναγραφόμενα αγαθά) και αποδεικτικά ορθής εξόφλησης (π.χ. επιταγές ιδίων ή πελατείας, οι οποίες μπορεί να επιστρέφονται ή να ακυρώνονται). Δεδομένου πως οι εκδότες των τιμολογίων επιβαρύνονται με το αντίστοιχο Φ.Π.Α., ο έδινε μετρητά σε υπάλληλο (.) να εξοφλεί τις επίμαχες συναλλαγές μέσω υπηρεσίας μεταφοράς χρημάτων των ΕΛ.ΤΑ. Τα εικονικά τιμολόγια ανέρχονται σε ύψος 500.000€ για κάθε μια από τις τρεις εταιρείες για τα έτη 2015 και 2016. Ενόψει των ανωτέρω η Οικονομική Αστυνομία διενήργησε έλεγχο για την διερεύνηση εικονικότητας τιμολογίων και δεν προέβη σε περαιτέρω διερεύνηση εκπλήρωσης λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από την φορολογική νομοθεσία.
- Η Οικονομική Αστυνομία πραγματοποίησε επιτόπιο έλεγχο στις ως άνω επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και την προσφεύγουσα. Πιο συγκεκριμένα: «Την 28/07/2021 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην, οικισμός, όπου λειτουργεί η εταιρεία «... .. ΚΑΙΣΙΑ Ο.Ε.» όπου βρέθηκαν και λήφθηκαν σχετικά στοιχεία. Ειδικότερα, με την από 28/07/2021 Έκθεση Παράδοσης & Παραλαβής λήφθηκαν τα ακόλουθα: 1) είκοσι τέσσερα φύλλα εγγράφων που αφορούν προμήθειες της εταιρείας «..... ΣΙΑ Ο.Ε.» που διατέθηκαν στις εταιρείες «... Α.Ε.», «... Α.Ε.», «..... Α.Ε.», 2) Εννιά (9) φύλλα εγγράφων που αφορούν κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού: στην τράπεζα Eurobank (εταιρικός), 3) Σαράντα πέντε (45) φύλλα εγγράφων που αφορούν κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού: στην τράπεζα Εθνική (εταιρικός), 4) Δέκα (10) φύλλα εγγράφων που αφορούν κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού: στην τράπεζα Eurobank (προσωπικός), 5) Τριάντα τέσσερα (34) φύλλα εγγράφων που αφορούν κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού: στην τράπεζα Πειραιώς (προσωπικός), 6) Δέκα εννιά (19) φύλλα εγγράφων που αφορούν κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού: στην τράπεζα Alpha (προσωπικός), 7) Είκοσι εννιά (29) φύλλα λογιστικών καταστάσεων 2015-2016, 8) Δώδεκα (12) φύλλα λογιστικών καταστάσεων για το τρίμηνο 2016, 9) Εκατόν ογδόντα ένα (181) φύλλα από το βιβλίο εσόδων-εξόδων της εταιρείας, 10)

Δέκα οχτώ (18) φύλλα εγγράφων που αφορούν κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού: .../..... της Εθνικής (προσωπικό), 11) φ/ο του υπ' αριθ. και άδεια κυκλοφορίας (2 φύλλα)».

- Από την επεξεργασία των ληφθέντων φορολογικών και τραπεζικών αρχείων των εμπλεκόμενων εταιρειών, καθώς και από τη λήψη ένορκων καταθέσεων από εργαζόμενους και υπαλλήλους των ως άνω εταιρειών, όπως αυτά παρατίθενται με σαφήνεια στην έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ...../.../.....-...../4-11-2021 έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 14-10-2022 έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. & Προστίμων Κ.Φ.Δ. του 2^{ου}ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε η έκδοση δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων εσόδων φορολογικού έτους 2015, συνολικής καθαρής αξίας 205.593,50€ πλέον Φ.Π.Α. 23% αξίας 47.286,51€, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015					
ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟ€	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΛΗΠΤΗ
..	18/09/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	23.126,46 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	... Α. Ε.
..	18/09/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	15.239,70 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	.... Α.Ε.
...	21/09/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	23.389,68 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	.... Α. Ε.
...	30/09/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	7.380,00 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	.....Α.Ε.
. ..	02/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ..	26.076,00€	.....	.... Α.Ε.
..	02/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	20.479,50 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	.... Α.Ε.
...	12/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	6.166,61 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	... Α.Ε.
...	12/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	9.921,18 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	.... Α.Ε.
....	13/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	28.351,50 €	..... & ΣΙΑ Ο.Ε	... Α.Ε.
...	13/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	18.204,00 €	..... ΣΙΑ Ο.Ε	.... Α.Ε.

...	14/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ..	29.035,38 €	..... ΣΙΑ Ο.Ε	.... Α.Ε.
....	14/10/2015	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤ.- ΤΙΜΟΛ.	45.510,00 €	..... ΣΙΑ Ο.Ε	... Α.Ε.

- Στις περιπτώσεις λήψης εικονικών τιμολογίων (το σύνολο των οποίων υπάρχουν στο κοινό λογιστήριο των εταιρειών) έχουν φροντίσει και υπάρχουν δελτία αποστολής (χωρίς να μεταφέρονται και να παραλαμβάνονται ποτέ τα αναγραφόμενα αγαθά) και αποδεικτικά ορθής εξόφλησης (π.χ. επιταγές ιδίων ή πελατείας οι οποίες μπορεί να επιστρέφονται ή να ακυρώνονται).»
- Σε όλα τα κρινόμενα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής ως τόπος προορισμού αναγράφεται η έδρα του αγοραστή, ενώ όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις της Οικονομικής Αστυνομίας και τις ένορκες καταθέσεις των μαρτύρων, όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στο κεφάλαιο 6 της έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας, ο τόπος παράδοσης ήταν διαφορετικός.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση αναφέρει ότι όλες οι παραδόσεις εμπορευμάτων έγιναν σε τόπους τους οποίους της υπέδειξαν οι αντισυμβαλλόμενες εταιρίες (συνεπώς διαφορετικό από την δηλωθείσα έδρα τους) χωρίς όμως να προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε άλλος τόπος παράδοσης από αυτόν της έδρας της κάθε επιχείρησης και χωρίς η ελεγχόμενη επιχείρηση να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της προσδιορίζοντας στον έλεγχο με ακρίβεια, όπως οφείλει, τον τόπο παράδοσης κάθε αποστολής.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσδιορίζει τα πρόσωπα που ενέργησαν στις ανωτέρω εμπορικές και οικονομικές συναλλαγές.
- Σχετικά με την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων διαπιστώνεται πως ο τρόπος πληρωμής δεν συνάδει με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική, όπως αναλυτικά περιγράφεται στα αποσπάσματα της Έκθεσης Ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας στο κεφάλαιο 6.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν.4249/2014 «1. Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (Δ.Ο.Α.), εδρεύει στην Αττική και η τοπική της αρμοδιότητα εκτείνεται σε ολόκληρη την επικράτεια, εκτός από τους χώρους αρμοδιότητας του Λιμενικού Σώματος-Ελληνικής Ακτοφυλακής, σύμφωνα με το [άρθρο 5](#) του ν. [4150/2013](#). Η Δ.Ο.Α. έχει ως αποστολή την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα και εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος, καθώς και την έρευνα, πρόληψη και καταστολή της αδήλωτης και της ανασφάλιστης εργασίας και της εισφοροδιαφυγής, ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν συνιστούν αξιόποινες πράξεις. Επίσης, η

Δ.Ο.Α., στο πλαίσιο εκπλήρωσης της αποστολής της, παρακολουθεί, μελετά, αναλύει, αξιολογεί και αξιοποιεί, αναλόγως, σημαντικά, ειδικά ή ιδιαίτερου ενδιαφέροντος οικονομικά γεγονότα και κινήσεις, τόσο στο εσωτερικό όσο και σε διεθνές περιβάλλον και επιλαμβάνεται σε υποθέσεις της καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητας της, συνεργαζόμενη προς τούτο, σε πληροφοριακό ή και σε επιχειρησιακό επίπεδο με συναρμόδιες Υπηρεσίες, Αρχές και Φορείς, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις.

2. Με έδρα τη Θεσσαλονίκη λειτουργεί Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος (Υ.Ο.Α.Β.Ε.), η οποία υπάγεται διοικητικά στη Δ.Ο.Α., έχει ταυτόσημη με αυτήν αποστολή και η τοπική της αρμοδιότητα εκτείνεται στην εδαφική δικαιοδοσία της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης και των Περιφερειακών Διευθύνσεων Ασφάλειας Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Κεντρικής Μακεδονίας, Δυτικής Μακεδονίας και Ηπείρου».

Επειδή, η φοροδιαφυγή, όπως ορίζεται στο άρ.55 παρ.1 και στο 66 του ν. 4174/2013 αποτελεί οικονομικό έγκλημα, ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από την Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος - Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης περιλαμβάνει, εκτός από ένορκες καταθέσεις και φορολογικό έλεγχο στα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας, τα οποία παρέλαβε.

Επειδή όλα τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης ήταν στη διάθεση της Οικονομικής Αστυνομίας κατά τη διενέργεια του ελέγχου της και συμπεριλαμβάνονται στην δικογραφία που σχηματίστηκε.

Επειδή η Οικονομική Αστυνομία έπειτα από τις ενέργειες-διασταυρώσεις που πραγματοποίησε με σκοπό την διερεύνηση εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων ετών 2015 και 2016 της ελεγχόμενης επιχείρησης «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.» και λήπτες τις εταιρίες «.... Α.Ε.», «.... Α.Ε.» και «..... Α.Ε.» διαπίστωσε πως τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στον παρόντα έλεγχο τα φορολογικά της βιβλία, όπου διαπιστώθηκε η καταχώρηση των επίμαχων τιμολογίων, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό έγγραφο στοιχείο περί των ισχυρισμών της.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 άρθρο 5 παρ. 7, η κάθε οντότητα πρέπει να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση να παρέχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.**

Επειδή κατά τα ανωτέρω δεν αρκούν οι απλοί ισχυρισμοί της ελεγχόμενης επιχείρησης, περί έκδοσης, καταχώρησης στα βιβλία και πλήρους εξόφλησης με βάση τις τηρούμενες σχετικές καρτέλες πελατών.

Κατόπιν αυτού, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **16-11-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ

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

1)Επί της υπ' αριθμ./14-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.