



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση :** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας :** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο :** 213 1604551

**Fax :** 213 1604567

Καλλιθέα, 01-03-2019

Αριθμός Απόφασης: 783

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ. ....../01-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή της ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., κατά των κάτωθι περιγραφόμενων σε πίνακα πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης :

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ |                |               |                                    |                                                     |                 |                            |                     |
|----------------------------------|----------------|---------------|------------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------|----------------------------|---------------------|
| A/A                              | Αριθμός πράξης | Ημ/νία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου ή προστίμου                             | Φορολογικό έτος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ | ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ |
| 1                                | .....          | 27-09-2018    | 02-10-2018                         | Πρόστιμο αρ.7 § 3 Ν.4337/2015                       | 2014            | 8.420,02 €                 | 8.420,02 €          |
| 2                                | .....          | 27-09-2018    | 02-10-2018                         | Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>α</sup> § 1 του Ν.4174/2013 | 2015            | 4.287,47 €                 | 4.287,47 €          |
| 3                                | .....          | 27-09-2018    | 02-10-2018                         | Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>α</sup> § 1 του Ν.4174/2013 | 2016            | 4.765,54 €                 | 4.765,54 €          |

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω περιγραφόμενη πράξη.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ. ....../01-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή της ..... με Α.Φ.Μ. ...., 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:

Με την με αρ. ....../27-09-2018 **Πράξη Επιβολής Προστίμου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 εδαφ. στ' του Ν.4337/2015, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση:

- Δεν ζήτησε και δεν έλαβε ούτε εξέδωσε αντί αυτού (αυτοτιμολόγηση) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 33.380,06 € που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,6,9 & 11 σε συνδυασμό με το άρθρο 1 § 1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ.

Με την με αρ. ....../27-09-2018 **Πράξη Επιβολής Προστίμου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 58<sup>α</sup> § 1 του Ν.4174/2013, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση:

- Δεν ζήτησε και δεν έλαβε ούτε εξέδωσε αντί αυτού (αυτοτιμολόγηση) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 37.282,39 € που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α αξίας 8.947,77 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 9, 11 & 14 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ.

Με την με αρ. ....../ **Πράξη Επιβολής Προστίμου**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 58<sup>α</sup> § 1 του Ν.4174/2013, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση:

- Δεν ζήτησε και δεν έλαβε ούτε εξέδωσε αντί αυτού (αυτοτιμολόγηση) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 39.712,81 € που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α αξίας 9.531,07 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 9, 11 & 14 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ.

Τα ανωτέρω πρόστιμα διαπιστώθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, συνεπεία της με αρ. ....../16-04-2018 εντολής ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....../13-12-2017 Πληροφοριακό Δελτίο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων ( ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, Δ' Τμήματος, (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης ....../20-12-2017).

Σύμφωνα με αυτό η ανωτέρω Υπηρεσία διενήργησε έλεγχο της δηλούμενης δασμολογητέας αξίας σε

308 διασαφήσεις εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, με χώρα αποστολής την ..... και παραλήπτη- εισαγωγέα την επιχείρηση με την επωνυμία ....., ΑΦΜ: ....., από την ίδρυσής Μάρτιο 2014 έως και 15-12-2016. Κατά την διαδικασία ελέγχου αυτής προέβησαν μεταξύ άλλων και στην άρση απορρήτου τηλεφωνικών συνδέσεων, εξακριβώνοντας τον μηχανισμό δόλου που χρησιμοποιούσαν κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων από την ..... και την παράδοσή τους στο εσωτερικό της χώρας, με την κατάθεση στο Τελωνείο τιμολογίων με υποτιμολογημένες αξίες.

Η φερόμενη ως εισαγωγέας επιχείρηση ....., η μόνη ουσιαστική δραστηριότητά της ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την ..... με εικονικά φορολογικά στοιχεία και ο εκτελωνισμός και η παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές. Οι δηλωθείσες αξίες των εν λόγω εμπορευμάτων διαπιστώθηκαν υποπολλαπλάσιες των πραγματικών, με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα την απόκτηση των εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι αυτούς επιβαρύνσεις ΦΠΑ και συνεπώς την παράνομη μη απόδοση Φ.Π.Α. Για τους παραλήπτες των εμπορευμάτων δεν εξέδιδε φορολογικά στοιχεία πώλησης ή εξέδιδε ανακριβή φορολογικά στοιχεία, ως προς την ποσότητα και τις αξίες και συνεπώς την παράνομη μη απόδοση Φ.Π.Α..

Μεταξύ των παραληπτών τέτοιων εμπορευμάτων ήταν και η προσφεύγουσα, όπου, στον πίνακα που απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης η Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων Θεσσαλονίκης, προσδιορίζεται και αναφέρεται η δηλωθείσα αξία των παραληφθέντων εμπορευμάτων και η προσδιορισθείσα πραγματική αξία από το Τελωνείο και οι διαφυγόντες φόροι (ΦΠΑ) , που αντιστοιχούν στη διαφορά δηλωθείσας και προσδιορισθείσας αξίας.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ανακριβή ως προς την αξία τιμολόγια, ενώ δεν εξέδωσε η ίδια τιμολόγια-τίτλους κτήσης για την ανακριβή-αποκρυβείσα ποσότητα & αξία καθώς από τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, προέκυψε ότι είχε καταχωρίσει τιμολόγια εκδόσεως ....., στην χρήση 2014 πενήντα τέσσερα ( 54 ) τιμολόγια καθαρής αξίας 21.163,20 €, πλέον ΦΠΑ 4.867,54 €, σύνολο 26.030,74 €, στην χρήση 2015 εξήντα πέντε ( 65 ) τιμολόγια καθαρής αξίας 22.301,30 €, πλέον ΦΠΑ 5.129,30 € , σύνολο 27.430,60 €, στην χρήση 2016 σαράντα ( 40 ) τιμολόγια καθαρής αξίας 12.827,50 €, πλέον ΦΠΑ 2.997,62 €, σύνολο 15.825,12 €, ενώ η πραγματική καθαρή αξία των παραληφθέντων εμπορευμάτων (ετοιμών γυναικείων ενδυμάτων), όπως προκύπτει αναλυτικά από την από 11-7-2017 έκθεση ελέγχου Πορισματική Αναφορά του Δ' Τμήματος Ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων ( ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, ανέρχεται για την χρήση 2014 στο ποσό των 54.843,26 ευρώ, για την χρήση 2015 στο ποσό των 59.583,69 ευρώ και για την χρήση 2016 στο ποσό των 52.540,31

**Η προσφεύγουσα** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τα εξής :

➤ Οι διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση , δυνάμει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αυθαίρετες και αναιτιολόγητες και κατά συνέπεια παράνομες και ακυρωτέες. Σύμφωνα με το άρθ. 64 του Ν.4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση σαφή και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση , τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου. Δεν μπορεί να αναπληρωθεί από

άλλα έγγραφα, θα πρέπει να περιέχει συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που διαπίστωσαν τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

➤ Ανεπαρκής αιτιολογία για την αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα παράβαση της λήψης ανακριβών τιμολογίων, διότι τα πωλούμενα εμπορεύματα συνοδεύονταν από τα ανάλογα νόμιμα παραστατικά και αγνοούσε τον τρόπο που συναλλασσόταν η επιχείρηση του εισαγωγέα με την ..... Οι τιμές με τις οποίες διατέθηκαν τα εμπορεύματα ήταν απολύτως κανονικές και συμβατές με το είδος του εμπορεύματος που προμηθεύονταν. Δεν είχε γνώση ότι τα πωληθέντα εμπορεύματα ήταν προϊόν λαθρεμπορίας και δεν είχε πρόθεση να αποστερήσει τα Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση από τον οφειλόμενο δασμό ή τέλος.

➤ Αντιφατικά στην με αριθ. ....../2018 πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της πρόστιμο ίσο με 4.287,47 ευρώ, ενώ στη συνέχεια στην ανάλυση αναφέρεται πρόστιμο ανερχόμενο σε 8.402,02 ευρώ.

➤ Στην με αριθ. ....../2018 πράξη, επιβλήθηκε πρόστιμο επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν ζήτησε και δεν έλαβε, ούτε εξέδωσε αντί αυτού (αυτοτιμολόγηση) φορολογικό στοιχείο που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 5,6,9 και 11 σε συνδυασμό με το άρθρ. 1 παρ. 1 Ν.4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρ. 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. Αναφέρονται συλλήβδην διατάξεις οι οποίες δεν έχουν εφαρμογή για την συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

➤ Ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι ορθώς της επιβλήθηκε το πρόστιμο για την μη τιμολόγηση των παραληφθέντων εμπορευμάτων για το φορολογικό έτος 2014, θα έπρεπε να εφαρμοστεί ο επιεικέστερος νόμος ήτοι η διάταξη του άρθρου 58<sup>α</sup> του νόμου.

**Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί αυθαίρετων και αναιτιολόγητων διαπιστώσεων και ανεπαρκούς αιτιολογίας των αποδιδόμενων παραβάσεων.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι :«1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικώς 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με 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**, ο κρινόμενος έλεγχος πραγματοποιήθηκε συνεπεία του με αρ. ....../13-12-2017 Πληροφοριακού Δελτίου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, Δ' Τμήματος, στην οποία αναφέρονται τα εξής : «Η Υπηρεσία μας, πραγματοποίησε έλεγχο της δηλούμενης δασμοφορολογητέας αξίας, σε 308 Διασαφήσεις Εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών κυρίως προϊόντων, με χώρα αποστολής και καταγωγής την ..... και παραλήπτη-εισαγωγέα την επιχείρηση με την επωνυμία ....., από την ίδρυσή της (Μάρτιος 2014) έως και 15-12-2016.

Κατά τον έλεγχό μας προβήκαμε, μεταξύ άλλων και στην άρση απορρήτου τηλεφωνικών συνδέσεων, εξακριβώνοντας τον μηχανισμό δόλου που χρησιμοποιείται κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων από την ..... και την παράδοσή τους στο εσωτερικό της χώρας, με την κατάθεση στο Τελωνείο τιμολογίων με υποτιμολογημένες αξίες.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι:

α) ελεγχόμενη επιχείρηση ..... (φερόμενη ως εισαγωγέας) καμία σχέση δεν έχει με την αγορά των εμπορευμάτων από τους ..... προμηθευτές,

β) η μόνη ουσιαστική δραστηριότητα της είναι η μεταφορά των εμπορευμάτων από την ..... με εικονικά φορολογικά στοιχεία και ο τελωνισμός τους και η παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές,

γ) οι εν λόγω πραγματικοί αγοραστές είναι επιχειρήσεις - επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στον χώρο της ένδυσης-υπόδησης (καταστήματα χονδρικής-λιανικής πώλησης ενδυμάτων-υποδημάτων και βιοτεχνίες ετοιμών ενδυμάτων). Μεταβαίνουν οι ίδιοι στην ..... μεταφέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγοράζουν τα εμπορεύματα μετρητοίς και δίνουν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη (logistics) στην ..... Εκεί τα εμπορεύματα χωρίζονται ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα και συσκευάζονται σε τσουβάλια. Τέλος αποστέλλονται στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης προς τον ....., δ) αφού τελωνιστούν από τον ....., τα εμπορεύματα με το προαναφερθέν εικονικό τιμολόγιο εισαγωγής, στο οποίο οι δηλωθείσες αξίες σημειωτέον είναι υποπολλαπλάσιες των πραγματικών, παραδίδονται σε κάθε ένα πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα την απόκτηση εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι αυτούς επιβαρύνσεις (ΦΠΑ), αφού οι αξίες που αναγράφονται στα όποια τιμολόγια εκδίδονται είναι υποπολλαπλάσιες των πραγματικών,

ε)όταν τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερβαίνουν το ποσό των 500 ευρώ και η αποπληρωμή πρέπει να γίνει μέσω τραπεζής, υπάλληλοι-συνεργάτες του ..... αναλαμβάνουν την κατάθεση του συγκεκριμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης ..... και την παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη,

στ)οι πραγματικοί παραλήπτες καταβάλλουν στον φερόμενο ως εισαγωγέα την αμοιβή του η οποία είναι ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων που παραδίδονται, πραγματοποιείται δε πάντα χωρίς την έκδοση σχετικών φορολογικών στοιχείων,

ζ)η ελεγχόμενη επιχείρηση ..... λειτουργούσε υπό την οργάνωση και την διαρκή καθοδήγηση άλλου προσώπου και συγκεκριμένα του ..... ΑΦΜ ....., εμπόρου ενδυμάτων.

Ο προαναφερόμενος μηχανισμός απάτης εφαρμόστηκε εκτεταμένα από πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνται στον κλάδο ένδυσης-υπόδησης, δεδομένου ότι εντοπίστηκαν περίπου 600 επιχειρήσεις σε 43 νομούς στην Ελλάδα, οι οποίες παρέλαβαν εμπορεύματα από την επιχείρηση .....

Για τους παραλήπτες αυτούς όπως προαναφέρθηκε η επιχείρηση .....» σε πολλούς δεν εξέδω-  
σε φορολογικά στοιχεία πώλησης ενώ σε άλλους εξέδωσε ανακριβή Φορολογικά στοιχεία και ως προς  
τις ποσότητες και ως προς τις αξίες παρότι η εν λόγω επιχείρηση λειτουργούσε σύμφωνα με όσα παρα-  
πάνω αναφέρουμε.

Με το παρόν έγγραφο σας αποστέλλουμε πίνακα ο οποίος περιλαμβάνει τους πραγματικούς παραλήπ-  
τες αρμοδιότητάς σας, τη δηλωθείσα αξία των παραληφθέντων από αυτούς εμπορευμάτων, την προσ-  
διορισθείσα αξία από το Τελωνείο και τους διαφυγόντες φόρους (ΦΠΑ) που αντιστοιχούν στη διαφορά  
της δηλωθείσας και προσδιορισθείσας αξίας...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 27-09-2018 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου της  
Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε από την ....., για την προσφεύγουσα, αναλυτικές  
καταστάσεις με τα εμπορεύματα που είχε παραλάβει ανά χρήση, κατανεμημένα ανά Διασάφηση Εισα-  
γωγής, είδος, ποσότητα και αξία και συγκεκριμένα, με το με αρ. πρωτ. ....../03-04-2018 έγγραφο  
τους έλαβε μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας α) σε μορφή PDF, την Έκθεση Ελέγχου-Πορισματική  
Αναφορά για την επιχείρηση ....., ΑΦΜ ....., β) Αρχείο σε μορφή EXCEL με την ονομασία  
«ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ, ΔΕΜΑ ΚΑΙ ΕΙΔΟΣ, για την  
προσφεύγουσα», γ) αρχείο σε μορφή EXCEL με την ονομασία «ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ  
ΑΝΑ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ..... ΜΕ ΑΦΜ ....., με την σημείωση μάλιστα ότι ο  
κωδικός πελάτη 495 που χρησιμοποίησε το παράνομο κύκλωμα στις συγκεκριμένες εισαγωγές, ανήκε  
στην προσφεύγουσα. Κατόπιν, από τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα ο έλεγχος  
διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία, τιμολόγια εκδόσεως .....,  
στο σώμα των οποίων πέραν της περιγραφόμενης συναλλαγής και της αξίας αυτής και σε σημείο άνω  
αριστερά με μολύβι αναγραφόταν ο αριθμός «495» και το σύνολο της καθαρής αξίας αυτών ανά χρήση  
υπολειπόταν της πραγματικής καθαρής αξίας των παραληφθέντων εμπορευμάτων όπως προέκυπτε  
αναλυτικά από την από 11-07-2017 έκθεση ελέγχου – Πορισματική Αναφορά του Δ' Τμήματος Ελέγχου  
της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης.

**Επειδή**, περαιτέρω στην από 11-07-2017 έκθεση ελέγχου – Πορισματική Αναφορά του Δ' Τμήματος  
Ελέγχου της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, αντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται στην από 27-09-2018 θεω-  
ρηθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, αναφέρονται τα εξής : « Το τμήμα «ΕΚ ΤΩΝ ΥΣΤΕ-  
ΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ» της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων διενεργεί εκ των υστέρων ελέγχους στις τελω-  
νειακές αρχές και στις επιχειρήσεις που κρίνονται αναγκαίοι για την εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής  
των κανόνων και των άλλων νομοθετικών ρυθμίσεων που διέπουν την είσοδο, την έξοδο, την διαμετα-  
κόμιση, την μεταφορά και την τελική χρήση εμπορευμάτων που διακινούνται μεταξύ του τελωνειακού  
εδάφους της Κοινότητας και τρίτων χωρών, με σκοπό την διασφάλιση των εθνικών και κοινοτικών  
συμφερόντων από την απάτη και την παρατυπία, καθώς και την πληροφόρηση της Διοίκησης για την  
αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των τελωνειακών διαδικασιών.

Οι έλεγχοι διενεργούνται στις επιχειρήσεις, στους χώρους της ασκούμενης επιχειρηματικής  
δραστηριότητας, με βάση τις λογιστικές εγγραφές και τα λοιπά στοιχεία της επιχείρησης και αφορούν  
στην διαπίστωση της ακρίβειας των στοιχείων των τελωνειακών παραστατικών και των σχετικών με  
αυτά εμπορικών εγγράφων , εγγράφων μεταφοράς , πιστοποιητικών και άλλων εγγράφων, για

εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί σε οποιοδήποτε τελωνειακό καθεστώς. Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων 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. Εν προκειμένω, τα εν λόγω εισαγόμενα ..... εμπορεύματα, βάσει σχετικής συμφωνίας με την Ε.Ε., δεν υπόκεινται σε δασμούς, παρά μόνο σε ΦΠΑ και λοιπές επιβαρύνσεις.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα των εν λόγω ελέγχων, τα οποία κοινοποιήθηκαν στις αρμόδιες υπηρεσίες, σε πολλές περιπτώσεις διαπιστώθηκε ότι στο εκάστοτε αρμόδιο Τελωνείο, υποβλήθηκαν Διασαφήσεις Εισαγωγής με επισυναπτόμενα πλαστά ή εικονικά Τιμολόγια Εισαγωγής με αξίες πολύ χαμηλότερες των πραγματικών (υποτιμολόγηση εισαγόμενων εμπορευμάτων, ήτοι λαθρεμπορία της παρ. 2 περ. θ', του αρθ. 155 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικά -Ν.2960/01). με σκοπό την αποφυγή καταβολής των πράγματι αναλογουσών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και, ως εκ τούτου, με αποτέλεσμα την στέρξη του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. αντίστοιχων εσόδων: Η σχέση μεταξύ των δηλωθεισών αξιών και των συναλλακτικών; σύμφωνα με τα ευρήματα των ελέγχων μας, κυμαίνονταν από 1:5 έως 1:10 (δηλαδή από υποπενταπλάσια έως υποδεκαπλάσια).

Περαιτέρω, από το Γραφείο Υποστήριξης της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και ΕΦΚ, με το αριθ. πρωτ. ΓΔΤΕΦΚ ..... ΕΞ 2015/2-7-2015, διεβιβάσθη στην Υπηρεσία μας, ανώνυμη καταγγελία σχετική με τις εισαγωγές εμπορευμάτων από την ..... με υποτιμολόγηση και ως εκ τούτου, αποφυγή καταβολής του πράγματι αναλογούντος ΦΠΑ και λοιπών επιβαρύνσεων. Επισημαίνουμε ότι ο έλεγχος και η έρευνα που διενεργήσαμε, για την παρούσα υπόθεση, επαλήθευσε τα καταγγελλόμενα και ειδικότερα τον αναφερόμενο μηχανισμό απάτης-λαθρεμπορίας.

Κατόπιν των ως άνω, από έλεγχο και έρευνα που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (ICISNET), σε εισαγωγές κλωστοϋφαντουργικών ειδών από ....., που πραγματοποιούνται την τρέχουσα περίοδο από επιχειρήσεις με δηλωθείσα έδρα εντός της χωρικής μας αρμοδιότητας, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με τον μεγαλύτερο όγκο εισαγωγών είναι αυτή του ....., ΑΦΜ ....., με έδρα τη ..... και κύρια δραστηριότητα το εμπόριο ενδυμάτων. Ο εν λόγω έμπορος (όπως προκύπτει από το TAXISNET) πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 14-03-2014 και στις 21-03-2014 κατέθεσε την πρώτη Δ/ση εισαγωγής ενδυμάτων από την ....., ενώ τους πρώτους εννέα μήνες λειτουργίας του πραγματοποίησε εισαγωγές δηλωθείσας αξίας 1,4 εκατ. ευρώ.....

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 ..... Εκεί εκφορτώνονται τα τσουβάλια-δέματα και άμεσα αρχίζει η παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές (σε όλη την Ελληνική επικράτεια) με επιλεκτική έκδοση τιμολογίων πώλησης. ....»

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής διενεργήθηκε συνεπεία των διαπιστώσεων ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, Δ' Τμήμα ΕΚ ΤΩΝ ΥΣΤΕΡΩΝ

ΕΛΕΓΧΩΝ, οι οποίες αποτυπώνονται στην από 27-9-2018 έκθεση ελέγχου. Οι διαπιστώσεις αυτές, αποτελούν διαπιστώσεις αρμοδίου Δημοσίου Οργάνου οι οποίες αποτυπώνονται σε Δημόσιο Έγγραφο και κατά τους νόμιμους τύπους. Οι διαπιστώσεις αυτές σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 171 του Κ.Δ.Δ. αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω και στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης περιγράφονται με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και οι παραβάσεις που υπέπεσε η προσφεύγουσα ενώ συνημμένη στην έκθεση ελέγχου είναι αντίγραφο της από 11-7-2017 έκθεσης ελέγχου πορισματικής αναφοράς της ΕΛΥΤ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (Δ' ΤΜΗΜΑ ΕΚ ΤΩΝ ΥΣΤΕΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ). Συνεπώς στην θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου λεπτομερώς και με σαφήνεια εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά και τα συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία εδραιώνεται η διαπίστωση των παραβάσεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, προσδιορίζονται οι περιπτώσεις λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και εξειδικεύονται τα ποσά, που αφορούν σε κάθε μια από αυτές. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι καθόλα νόμιμες καθώς η φορολογική αρχή έχει εδραιώσει με πραγματικά περιστατικά και στοιχεία την φορολογική ενοχή και έχει αιτιολογήσει πλήρως τις παραβάσεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αυθαίρετων διαπιστώσεων ελέγχου και ανεπαρκούς αιτιολογίας των αποδιδόμενων σε αυτή παραβάσεων είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι.

**Επειδή**, εν προκειμένω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-09-2018 εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με την υποχρέωση της ή μη για την έκδοση στοιχείου στη χρήση 2014.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι : « **Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών 1.** Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων. ».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι : « **Άρθρο 5 Δελτίο Αποστολής 1.** Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών: .....δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την

παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι : «**Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών 1.** Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

**5.** Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 "αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου 6 , τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία των συμβαλλομένων, καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού 6 ," για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών «ή την παροχή υπηρεσιών».

Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα..... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1004/4.1.2013 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ», δόθηκαν οδηγίες και λεπτομερείς διευκρινίσεις για την εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το [άρθρο 4](#) της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις κατεπείγοντων θεμάτων του ν. [4046/2012](#) και του ν. [4093/2012](#) - ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012 (οι τροποποιήσεις αφορούν αποκλειστικά το άρθρο 6 του ΚΦΑΣ)

## **«Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών**

### **Γενικά.**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση - συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του [άρθρου 4](#) της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α/19-11 -2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων.

Οι κυριότερες μεταβολές - διαφοροποιήσεις, σε σχέση με τις προϊσχύσασες αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)), συνοψίζονται στα εξής:

1. Εναρμονίζονται με αυτές της οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2010/45/Ε.Ε. του Συμβουλίου.
2. Δεν απαιτείται πλέον η έκδοση τιμολογίου, για την είσπραξη επιστρεφόμενων έμμεσων φόρων, τελών και δασμών.
3. **Δεν είναι πλέον υποχρεωτική η έκδοση τιμολογίων, για αγορά από μη υπόχρεο, καθώς και στις περιπτώσεις άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης αυτού.**
4. Καταργείται το καθεστώς τιμολόγησης αγοράς, από αγρότες - παραγωγούς του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., που θεσπίστηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 19 παρ. 21α](#) του ν. [3842/2010](#) (έκδοση, σε κάθε περίπτωση αγοράς από τα πρόσωπα αυτά, τιμολογίου - δελτίου αποστολής συνενωμένου) και επαναφέρεται το προϊσχύον αυτού καθεστώς.
5. Καθιερώνεται γενικής ισχύος κανόνας, που παρέχει τη δυνατότητα στο λήπτη υπηρεσιών που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., να επιλέξει, αντί της λήψης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, να εκδίδει ο ίδιος εκκαθάριση σε ετήσια, τουλάχιστον, βάση.
6. Για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών (αναλώσιμων) και τη λήψη υπηρεσιών, μπορεί όπως αντίστοιχα προβλεπόταν και στον προϊσχύοντα Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)), να γίνεται χρήση Απόδειξης Λιανικής (για πώληση αγαθών ή για παροχή υπηρεσιών), με αύξηση του σχετικού ορίου αξίας των αγαθών από πενήντα (50) ευρώ σε εκατό (100) ευρώ.

**Ειδικότερα και ανά παράγραφο του άρθρου 6 του [Κ.Φ.Α.Σ.](#), διευκρινίζονται τα ακόλουθα:**

### **Παράγραφος 1.**

#### **Έκδοση τιμολογίων - Υπόχρεοι.**

Τιμολόγιο εκδίδεται για:

- α) Την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση)
- β) Την παροχή υπηρεσιών
- γ) Την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας.

Προϋπόθεση για την έκδοση τιμολογίου είναι, ο εκδότης να είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και ο αντισυμβαλλόμενος ομοίως υπόχρεος ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) και η συναλλαγή να αφορά στην άσκηση του

επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση.

Το τιμολόγιο εκδίδεται, ανεξάρτητα από το εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία ή την τυχόν απαλλαγή του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών, από την τήρηση αυτών.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου:

α) Από τον ίδιο ή

β) Από τον πελάτη του (αυτοτιμολόγηση) ή

γ) Από τρίτον (ανάθεση τιμολόγησης)

Καθόσον αφορά στις ανωτέρω (β) και (γ) περιπτώσεις και ειδικότερα τους όρους και τις προϋποθέσεις τιμολόγησης των περιπτώσεων αυτών, διευκρινίσεις δίνονται κατωτέρω με τις παραγράφους 16 και 17 του παρόντος άρθρου.

Επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που απαιτείται η έκδοση τιμολογίου, δεν αναφέρεται πλέον ως περίπτωση η «πώληση δικαιώματος εισαγωγής», περίπτωση που αναφερόταν σε όλα τα προγενέστερα νομοθετήματα (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Σ. κ.λπ.). Η απάλειψη της φράσης αυτής δεν σημαίνει κάποια ουσιαστική μεταβολή, καθόσον η περίπτωση αναφέρονταν κυρίως σε συναλλαγές με τη διαδικασία του clearing, που πλέον δεν συναντώνται στην πράξη και πάντως σε κάθε περίπτωση για την πώληση - εκχώρηση δικαιώματος, εκδίδεται τιμολόγιο για παροχή υπηρεσίας. Αντίθετα δεν επηρεάζει τις περιπτώσεις πώλησης εισαγόμενων αγαθών, με μεταβίβαση αυτών στον τελωνειακό χώρο, με τελωνειακή αναγνώριση και εκχώρηση φορτωτικών εγγράφων, όπου και απαιτείται η έκδοση τιμολογίου.....

.....

## **Παράγραφος 5.**

**Αγορά αγαθών από ιδιώτη - Απόδειξη της συναλλαγής - Αντιμετώπιση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης τιμολογίων.**

Για τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως τέθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 4](#) της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), διευκρινίζονται τα ακόλουθα, όσον αφορά, κυρίως, τις μεταβολές που υπήρξαν σε σχέση με εκείνες τις εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου διατάξεις της [παραγράφου 5 του άρθρου 12](#) του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)):

1) **Δεν προβλέπεται πλέον η έκδοση (υποχρεωτικά) τιμολογίου**, για αγορά αγαθών από μη υπόχρεους σε έκδοση αυτού (π.χ. ιδιώτες), **καθώς και για τις περιπτώσεις υπόχρεων που αρνούνται την έκδοση του ή εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο**.

2) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.), στις περιπτώσεις συναλλαγών με ιδιώτες, αποδεικνύουν τις συναλλαγές τους με τη σύνταξη τίτλου κτήσης, που περιλαμβάνει τα στοιχεία των συμβαλλομένων, καθώς και τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού.

Διευκρινίζεται ότι, ως «τίτλος κτήσης», μπορεί να θεωρηθεί, ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (αγοράς), αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα κατά τα ανωτέρω προαπαιτούμενα δεδομένα.

Ο τίτλος κτήσης πρέπει να συντάσσεται, στους χρόνους που κατά περίπτωση, αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., που αναφέρονται στο χρόνο έκδοσης των τιμολογίων.

**Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.**

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

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

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

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

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

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ.).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες για την χρήση 2014, όπου εφαρμογή για τους κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές είχαν οι διατάξεις του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), έπαυσε η υποχρέωση έκδοσης (υποχρεωτικά) τιμολογίου, για αγορά από υπόχρεους που αρνούνται την έκδοση του ή εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη ορθά της επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 περ.στ' του Ν.4337/2015, για τη χρήση 2014, καθώς δεν υφίσταται παράβαση έκδοσης (υποχρεωτικά) τιμολογίου, για αγορά από υπόχρεους που αρνούνται την έκδοση του ή εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο, είναι νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή**, με δεδομένο ότι για το φορολογικό έτος 2014 δεν έχει παρέλθει το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει κυρώσεις, η Δ.Ο.Υ. δύναται να επιβάλλει κύρωση για τη μη υποβολή της γνωστοποίησης του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών της προσφεύγουσας σχετικά με την με αριθ. ....../2018 πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2014.

## Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. .... /01-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με Α.Φ.Μ. .... και συγκεκριμένα:

-την ακύρωση της με αριθ. αρ. .... /27-09-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου αρ.7 § 3 Ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα.

-την επικύρωση της α) με αρ. .... /27-09-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2015 και β) της αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2016.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014**

Πρόστιμο άρθρου αρ.7 § 3 Ν.4337/2015: 0,00 €.

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015**

Πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν. 4174/2013: 4.287,47 €.

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

Πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> Ν. 4174/2013: 4.765,54 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.