



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 03/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2193

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, ε) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, στ) της υπ' αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου

54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2021, ζ) της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 30/11/2021 οικεία έκθεση ελέγχου – έρευνας εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

Επί της από 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **96.960,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2015 - 16/10/2015 εξέδωσε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους – κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε' του ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν καταργηθεί με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. α' του ν.4337/2015 και το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 – προς τις επιχειρήσεις «.....», ΑΦΜ, και «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 242.400,00 ευρώ πλέον 55.752,00 ευρώ Φ.Π.Α., ήτοι συνολικής αξίας 298.152,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 8, 9 και 15 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 8, 9 και 15 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του ν.4174/2013, λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 400.117,39 ευρώ για το διάστημα από 17/10/2015 - 31/12/2015 (άρθρο 66 παρ. 5 ν.4174/2013).

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση στοιχείων εσόδων (Μ.Υ.Φ.), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν.3842/2010.

δ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 8, 9 και 15 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του ν.4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση στοιχείων εσόδων (Μ.Υ.Φ.), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν.3842/2010.

στ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής έδρας άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.4174/2013.

ζ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ./2021 έγγραφη πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων φορολογικών ετών 2015 και 2016 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνσης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 30/11/2021 έκθεσης ελέγχου - έρευνας εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, στο πλαίσιο γενικότερης διερεύνησης στοιχείων περί ύπαρξης κυκλώματος επιχειρήσεων με σοβαρές ενδείξεις εικονικότητας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης, κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και εκτίμησης όλων των υφιστάμενων στοιχείων/ευρημάτων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα αποτελεί συναλλακτικώς ανύπαρκτη οντότητα, η οποία, ενόψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της ανύπαρκτης επαγγελματικής της εγκατάστασης, της μη πραγματοποίησης αγορών/δαπανών, της μη απασχολήσεως προσωπικού - μεταφορικών μέσων κλπ., της μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή υποβολής αυτών με ανακρίβειες και αναλήθειες, δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις βάσει των εκδοθέντων στοιχείων φερόμενες συναλλαγές, αλλά εξέδιδε αυτά με σκοπό την επ' αμοιβή εμπορία τους. Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2015, μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης στοιχείων εσόδων για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016), μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και μη υποβολή δήλωσης μεταβολής έδρας για το φορολογικό έτος 2021.

Η ως άνω έκθεση απεστάλη λαμβάνοντας αριθμ. εισερχ. πρωτ./2021 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, ο Προϊστάμενος της οποίας, κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, διαπιστώσεων ελέγχου και της κείμενης νομοθεσίας, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015 δια της υπ' αριθμ./2021 (ΑΕΠ/2021) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέο ενόψει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη / έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Άλλως, θα πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν.4337/2015 και να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ, κατ' εφαρμογή της αργής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης (ΣΤΕ 7μ. 2319/2021).

2. Μη νόμιμη η επιβολή σε βάρος της προστίμων από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, ενόψει του ότι δεν συντάχθηκε αυτοτελής έκθεση ελέγχου, παρά οι πράξεις προστίμου καταλογίστηκαν αποκλειστικά με βάση την από 30/11/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία τυγχάνει αποκλειστικά πληροφορικού χαρακτήρα.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) "Εγκλήματα φοροδιαφυγής" ορίζεται:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του

επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώςαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε:

- α) Κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως και 16/10/2015 συνολικά δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 242.400,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 55.752,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 298.152,00 ευρώ.
- β) Κατά το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως και 31/12/2015 συνολικά δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 400.117,39 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 92.027,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 492.144,39 ευρώ.
- γ) Κατά το φορολογικό έτος 2016 συνολικά τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 123.000,00 ευρώ.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της έκδοσης εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής εικονικών στοιχείων, το δε πόρισμα του ελέγχου δεν αμφισβητείται στην ουσία από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο** του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις 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, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας”:

«Α) 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.

Β) 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 ιδίου 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 ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου 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 ιδίου 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 προηγείται 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.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5 , 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

.....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

.....

ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (Α' 58),

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α' , β' , γ' , δ' σ' και ιγ' της παραγράφου 1,

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1,

.....»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1252/2015** με θέμα "Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)":

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

.....

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.»

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1026/2018** στην ενότητα IV διευκρινίστηκαν τα εξής:

«.....

- Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

- Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 , δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. , η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.

.....

Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

.....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της έκδοσης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 242.400,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 55.752,00 ευρώ, που τελέστηκαν έως και την 16/10/2015, επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε. 2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό

έτος/χρήση, κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16/10/2015. Επιπλέον για τις ως άνω παραβάσεις που διαπράττονται από την 17/10/2015 και μετά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 της Ε. 2042/10.5.2022 Εγκυκλίου.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω:

- Η με αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, θα πρέπει να τροποποιηθεί ως προς το ευνοϊκότερο καθεστώς και το ποσό του προστίμου να περιοριστεί στο ποσό των 2.500,00 ευρώ.

- Η με αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, ποσού 2.500,00 ευρώ θα πρέπει να ακυρωθεί, καθώς, όπως αναφέρεται στην παρ. 4 της Ε.2042/10.5.2022 Εγκυκλίου, για τις παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων που διαπράττονται από 17/10/2015 και μετά δεν επιβάλλεται πρόστιμο (έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων).

- Η με αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016, ποσού 2.500,00 ευρώ, θα πρέπει να διατηρηθεί ως έχει, καθώς διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δε διαφύλαξε τα βιβλία και στοιχεία στο χρόνο που ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις για τα ελεγχόμενα έτη. Οι εν λόγω παραβάσεις διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου, και συνεπώς, σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1026/2018, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500,00 ευρώ ανά έλεγχο.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 του ν.4174/2013:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα "Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)", όπως ισχύει:

«Μέρος Α'

Αποστολή, Όργανα Διοίκησης και διάρθρωση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

.....

Άρθρο 13 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α'

Γενικές Διατάξεις που αφορούν στη ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

1.- α) Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία (Ε.Α.Υ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Περιφερειακές Υπηρεσίες (Π.Υ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιπέδου Διεύθυνσης, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής

εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάσθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107) και εξειδικεύθηκαν με την αριθ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31-10-2013 (Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94).

β) Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. είναι οι κατωτέρω:

αα) Αττικής

ββ) Θεσσαλονίκης

γγ) Πάτρας

δδ) Ηρακλείου

γ) Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών.

δ) Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.

2.- α) Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Ελεγκτικών Κέντρων.

β) Οι υπάλληλοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι, όμως, στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας, όπως εκάστοτε ισχύουν στον Υπαλληλικό Κώδικα.

3.- Οι επιχειρησιακοί στόχοι, η διάρθρωση, η κατά τόπον αρμοδιότητα και η εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθορίζονται στην Ενότητα Β' του παρόντος άρθρου.

4.- Με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή του Προϊσταμένου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. μπορεί να ανατίθεται στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η διενέργεια ελέγχων και ερευνών, εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητάς τους.

5.- Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-

7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως εκάστοτε ισχύει ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, στην υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/ 31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, άρθρο 1 περίπτωση 27, για τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούνται εκτός χωρικής αρμοδιότητας, κατ' εφαρμογή της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1101923 ΕΞ 2016/6-7-2016 (Β' 2108) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης, καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αρμοδιότητα έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμου έχει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, και με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2015-2016, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών βάσει των τελικών διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 30/11/2021 οικεία έκθεση ελέγχου – έρευνας εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση, καθώς για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου βάσει διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να απαιτείται σύνταξη από αυτόν ξεχωριστής έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η απευθείας έκδοση πράξεων προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με βάση έκθεση ελέγχου άλλης Υπηρεσίας είναι μη νόμιμη, καθώς η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών όφειλε να διεξάγει αυτοτελή έλεγχο και να συντάξει χωριστή έκθεση ελέγχου περί ορθής εφαρμογής των Ε.Λ.Π. (ν.4308/14) και του Κ.Φ.Δ. (ν.4172/13) πριν εκδώσει καταλογιστικές πράξεις, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/11/2021 οικεία έκθεση ελέγχου – έρευνας εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, την ακύρωση της με αριθμ.

...../2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021,/2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Φορολογικό έτος 2015

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013: **2.500,00 ευρώ**
(τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015)
- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013: **0,00 ευρώ**
- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' ν.4174/2013: **100,00 ευρώ**

B) Φορολογικό έτος 2016

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' ν.4174/2013: **2.500,00 ευρώ**
- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιγ' και παρ. 2 περ. α' ν.4174/2013: **100,00 ευρώ**

Γ) Φορολογικό έτος 2021

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' ν.4174/2013: **100,00 ευρώ**
- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' ν.4174/2013: **500,00 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.