



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1626

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία **Α.Ε., ΑΦΜ**, με έδρα **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός &, κατά της υπ' αριθμ. /**2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ (άρθ. 7 Ν. 4337/2015), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **ΕΛΛΑΣ Α.Ε., ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ (άρθ. 7 Ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **191.138,08 €** (= 477.845,20 € * 40%).

Το ως άνω ποσό καταλογίστηκε με βάση τα διαλαμβανόμενα στην από 21/05/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου (Επεξεργασίας) εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014, Ν. 2523/1997 και Ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής/...../2021), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα σε έξι (6) περιπτώσεις εξέδωσε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 477.845,20 € για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς την Ολλανδική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:

Αιτία του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αποτέλεσε το υπ' αριθμόν ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2016/25-08-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΓΓΔΕ, στο οποίο αναφερόταν ότι:

«Το Υπουργείο Οικονομικών της Ολλανδίας με αίτημά του μας ζητάει να διενεργήσουμε έλεγχο στην ελληνική επιχείρηση ΕΛΛΑΣ ΑΕ (ΑΦΜ). Η εν λόγω εταιρεία δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς την Ολλανδική επιχείρηση (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.) αξίας 477.845,00 € τον Ιούνιο 2015.

...

Η Ολλανδική επιχείρηση δεν δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ελληνική επιχείρηση. [...] Η επιχείρηση μετακίνησε το γραφείο της στην Ελλάδα. Για το λόγο αυτό ο ΑΦΜ/ΦΠΑ της απενεργοποιήθηκε. Η επιχείρηση είναι πιθανόν εξαφανισμένος έμπορος (Missing trader).

...».

Κατόπιν των ανωτέρω, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα, από τον οποίο διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι τα αγαθά που φέρονταν με βάση τα εκδοθέντα τιμολόγια να πωλήθηκαν από την ίδια στην εταιρεία «.....», ουδέποτε εστάλησαν στην, αλλά μεταφέρθηκαν από τις αποθήκες της προσφεύγουσας στο σε συγκεκριμένη τοποθεσία στη (αποθήκες εταιρείας ΑΒΕΕ), με εξαίρεση τις ποσότητες που περιγράφονται σε ένα (1) εκ των τιμολογίων (α/α), οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Βουλγαρία.

Για την ως άνω αιτία, καθώς και για όλους τους άλλους λόγους που με ιδιαίτερη λεπτομέρεια, ανάλυση και επαρκέστατη αιτιολόγηση αναφέρονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και την επιβλήθηκε το προαναφερθέν πρόστιμο, λόγω παράβασης της διάταξης του άρθρου 55, παρ. 1 (ε') του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Εκδόθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

2ος λόγος: Εκδόθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25, παρ. 4 και 5 του Ν. 4174/2013.

3ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 55, παρ. 1 (ε') του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013:

«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος

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

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε μετά την πάροδο της περιόδου του ενός μήνα που προβλέπεται από την ημερομηνία υποβολής του Απαντητικού Υπομνήματός του (16/10/2020) επί του υπ' αριθμόν/08-09-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιάσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι η προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται σε «Έκθεση Επεξεργασίας» και όχι σε «Έκθεση Ελέγχου» όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 28.

Επειδή ωστόσο, το γεγονός ότι η Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη τιτλοφορείται ως «Έκθεση Επεξεργασίας» δεν αλλάζει το πραγματικό γεγονός ότι πληρείται η διάταξη του άρθρου 28 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται σε καταχρηστική βάση.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και η Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν βάσει διαφορετικών εντολών ελέγχου και από διαφορετικές υπηρεσίες.

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013', διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι

διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013».

Επειδή σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1139240ΕΞ2015/27-10-2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, [...] καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 27 της απόφασης Δ.ΟΡΓ.Α. 115805 ΕΞ 2017 (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), όπως ισχύει, αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων είναι «Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής ή σε περίπτωση παύσης λειτουργίας Ελεγκτικού Κέντρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου των οποίων έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. 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 φορολογούμενους 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 & 1238) απόφασής μας, καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 & 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 εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία και χορήγησε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, εκδίδοντας το υπ' αριθμόν/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αρμοδιότητας της προσφεύγουσας (ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) προέβη στην έκδοση της Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η διαδικασία που ακολουθήθηκε ήταν καθ' όλα νόμιμη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4174/2013:

«...
...

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «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. [...]».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις δεν τηρήθηκαν, δεδομένου ότι η διάρκεια του ελέγχου έως και την έκδοση της Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ήταν δυσανάλογα μεγάλη (5 έτη) και ότι εκδόθηκαν περισσότερες από μία εντολές ελέγχου χωρίς να έχουν προκύψει νέα στοιχεία.

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η αρχική εντολή ελέγχου (...../2016) αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμόν/2017 εντολή ελέγχου λόγω μετάθεσης των υπαλλήλων που είχαν οριστεί με την πρώτη. Αμφότερες αφορούσαν εντολές **Ελέγχου και Έρευνας**. Στη συνέχεια η υπ' αριθμόν/2017 εντολή ελέγχου αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμόν/...../2018 εντολή που αφορούσε Στη συνέχεια, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμόν/...../2019 και/...../2019 εντολές **μερικού επιτόπιου ελέγχου**, οι οποίες ακολουθήθηκαν από την υπ' αριθμόν/...../2020 εντολή ελέγχου για την **επεξεργασία των στοιχείων** που κατασχέθηκαν κατά τους επιτόπιους ελέγχους και η οποία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμόν/...../2021 εντολή ελέγχου.

Επειδή συνεπώς πρόκειται για διαφορετικά είδη ελέγχων, με τις σχετικές εντολές να εκδίδονται προκειμένου ακριβώς να τηρούνται οι τυπικές διαδικασίες που ορίζει ο νόμος και προκειμένου να συναχθεί ασφαλές συμπέρασμα για την υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή η οριστική πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα (17/12/2021) εντός της νόμιμης πενταετούς περιόδου παραγραφής (31/12/2021).

Επειδή η ανωτέρω διάταξη περί δικαιώματος επανελέγχου δύναται να επικαλείται μόνο σε περιπτώσεις όπου ο αρχικός έλεγχος ήταν πλήρης και όχι μερικός, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 1 (ε') του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε έως και 31/01/2016, ήτοι κάλυπτε την κρινόμενη περίοδο:

«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 παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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 νομικό 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. 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 εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, διότι σε κάθε περίπτωση, ακόμη και εάν γίνει δεκτό ότι τα αγαθά δε μεταφέρθηκαν εκτός Ελλάδος, οι συναλλαγές είναι πραγματικές, τα αγαθά υπήρχαν στις εγκαταστάσεις της, όντως πωλήθηκαν και μεταφέρθηκαν και η ίδια φορολογήθηκε για τις εν λόγω συναλλαγές, ήτοι δεν έλαβε χώρα απόκρυψη εισοδήματος εκ μέρους της.

Επειδή ωστόσο, η παράβαση που καταλογίστηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αφορά την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αυτή καθ' αυτή.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω νομοθεσία, η οποία ήταν εν ισχύ την κρινόμενη περίοδο της έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων, έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου στοιχειοθετείται ακόμη και στην περίπτωση που μία συναλλαγή πραγματοποιείται μεταξύ προσώπων διαφορετικών από αυτά που αναγράφονται επί του στοιχείου.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το σύνολο των έξι (6) επίμαχων τιμολογίων εκδόθηκαν προς την εταιρεία «.....», ενώ στην πραγματικότητα αφορούσαν περιπτώσεις όπου τα αγαθά παραδόθηκαν σε διαφορετικά πρόσωπα και συγκεκριμένα:

- τα πέντε (5) τιμολόγια στις αποθήκες της εταιρείας ABEE στη και
- το ένα (1) τιμολόγιο στις αποθήκες της εταιρείας στο

Επειδή συνεπώς, στοιχειοθετείται εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **Α.Ε.**, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./**2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ (άρθ. 7 Ν. 4337/2015), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 191.138,08 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.