



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 24/06/2020

Αριθμός απόφασης: **1037**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Τηλέφωνο : 2313-333254  
Fax : 2313-333258

## 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 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

**4.** Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

**5.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **24-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ .../12-05-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ. ...**, κατά: α) της με αριθμό **.../30-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της με αριθμό **.../30-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, γ) της με αριθμό **.../30-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθμό **.../30-12-**

**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, ε) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, στ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, ζ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, η) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, θ) της με αριθμό **.../30-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και ι) της με αριθμό **.../30-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **24-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **... ενδικοφανούς προσφυγής** της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ. ...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ .../12-05-2020** συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. **.../30-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **800,00 €**, λόγω μη έκδοσης Τιμολογίων Πώλησης σε δύο τουλάχιστον περιπτώσεις, καθαρής αξίας 1.614,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 4 παρ 2 και 6 παρ 1 του Ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ 8 περ α΄ του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ ζ΄ της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ. **.../30-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **7.561,20 €**, λόγω μη έκδοσης Τιμολογίων Πώλησης σε τριάντα δύο (32) τουλάχιστον περιπτώσεις, καθαρής αξίας 30.244,80 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 4 παρ 2 και 6 παρ 1 του Ν. 4093/2012 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 55 παρ 2 του Ν. 4174/2013 (αποκρυβείσα ύλη μεγαλύτερη των 5.000,00), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ στ΄ της παρ 3 και της παρ 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **13.374,25 €**, λόγω μη έκδοσης Τιμολογίων Πώλησης σε πενήντα έξι (56) τουλάχιστον περιπτώσεις, καθαρής αξίας 53.497,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 55 παρ 2 του Ν. 4174/2013 (αποκρυσβείσα ύλη μεγαλύτερη των 5.000,00), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ στ' της παρ 3 και της παρ 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 419,64 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 220,56 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **640,20 €**.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 7.863,64 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.965,91 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.829,55 €**.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 15.514,13 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 3.878,53 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **19.392,66 €**.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση της προσφεύγουσας από ποσό 1.877,45 € βάσει δήλωσης, σε ποσό 1.600,23 € βάσει ελέγχου.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ-επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 5.961,55 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Ν. 4174/2013 ύψους 563,99 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.525,64 €**.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους **11.606,61 €**.

-Με την υπ' αριθ. .../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00 €**, λόγω

υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στις από 30/12/2019 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ-ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, για τη χρήση 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, με βάση τις διατάξεις των Ν. 4093/2012, Ν. 4308/2014, Ν. 2238/1994, Ν. 4172/2013 και 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../11-10-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../02-02-2019 έγγραφο του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ Η΄ Θεσσαλονίκης και διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ Ζ΄ Θεσσαλονίκης ως αρμόδια ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρία απέστειλε υλικά σε πελάτη της, την «...», με δελτία αποστολής για τα οποία δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά αξίας (Τιμολόγια). Για τον προσδιορισμό της αξίας των μη εκδοθέντων Τιμολογίων, λήφθηκαν υπόψη οι τιμές του Παρατηρητηρίου της Επιτροπής Προμηθειών Υγείας (Ε.Π.Υ.)

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα συμπεράσματα της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εκροές της και επέβαλε τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../24-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Ακυρότητα των πράξεων επιβολής προστίμου και φόρων στο εισόδημα και στον ΦΠΑ - Άρνηση των παραβάσεων κατά την νόμιμη και πραγματική τους βάση.
  - Από τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας ... ασκήθηκε η από 27/11/2015 μηνυτήρια αναφορά-έγκληση κατά των (α) ..., (β) ..., (γ) ..., (δ) ... για πράξεις απάτης κατ' εξακολούθηση με σκοπό την υπεξαίρεση αξιών τιμολόγησης ιατροτεχνολογικών προϊόντων που απεστάλησαν με δελτία αποστολής της προσφεύγουσας προς τη «...» από τον Οκτώβριο του 2013 έως τον Οκτώβριο του 2015 για τα χειρουργεία του νευροχειρουργού ιατρού ....
  - Δεν μπορεί να γίνει λόγος για τέλεση παράβασης, εκ μέρους του κυρίου του εμπορεύματος, μη έκδοσης φορολογικού παραστατικού (μη έκδοση τιμολογίου) στις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται μεν ένα εμπόρευμα αλλά αυτό δεν αποτελεί συνειδητή συμπεριφορά του

κυρίου του εμπορεύματος, ο οποίος δεν τελεί σε γνώση της μεταβίβασης διότι πχ το εμπόρευμα έχει υπεξαιρεθεί ή κλαπεί ή έχει περιέλθει με απατηλή συμπεριφορά στην εξουσία τρίτου προσώπου το οποίο και προβαίνει στην μεταβίβασή του και το παραδίδει στον αγοραστή, εν αγνοία του ιδιοκτήτη -κυρίου του εμπορεύματος ή της υπηρεσίας.

• Όσον αφορά στην λογιστική διαχείριση των ελλειμμάτων που διαπιστώθηκαν και αποτυπώθηκαν στην έκθεση του ορκωτού λογιστή εξ' αιτίας των πράξεων απάτης που τελέστηκαν σε βάρος της, η προσφεύγουσα βασίστηκε στην με αρ. πρωτ. 2712 ΕΞ/18-2-2016 γνωμοδότησή του ΣΛΟΤ, όπου αναφέρεται ότι: Το κόστος ακατάλληλων αποθεμάτων που καταστρέφονται (ή υπεξαιρούνται), εφόσον η αξία των καταστρεφόμενων αγαθών κυμαίνεται στα συνήθη επίπεδα, καταχωρείται σε αύξηση του κόστους πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Όταν όμως το κόστος αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό και παρεκκλίνει από τα συνήθη επίπεδα, το σχετικό ποσό μπορεί να εμφανίζεται ως ζημία απομείωσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ώστε να μη στρεβλώνεται το κόστος πωληθέντων και το μικτό κέρδος. Στα πλαίσια των ΕΛΠ, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα βάσει του νόμου, αλλά σε καμία περίπτωση την υποχρέωση, να καταχωρήσει την υπεξαίρεση των αποθεμάτων σε λογαριασμό ζημίας με πίστωση των αποθεμάτων, λόγω της κατάθεσης εκ μέρους του νομίμου εκπροσώπου της, της από 27-11-2015 μηνυτήριας αναφοράς επί της οποίας σχηματίστηκε η υπό στοιχεία ...- 2016/76 δικογραφία. Κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης του έτους 2016, για το έτος χρήσης 2015, η ζημία που προκλήθηκε (απάτη-υπεξαίρεση εμπορευμάτων), αποτυπώθηκε μέσω της πραγματικής καταμέτρησης των εμπορευμάτων κατά τη διαδικασία φυσικής απογραφής, την 31-12-2015, η δε έκθεση του ορκωτού λογιστή συντάχθηκε στις 18-2-2016. Με βάση τα παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη αφ' ενός ότι δεν επηρεάζονται τα αποτελέσματα χρήσης και αφ' ετέρου ότι η τυχόν αποτύπωση στα στοιχεία του Ισολογισμού του έτους 2016 ή 2017 θα βασιζόταν σε δεδομένο αμφισβητούμενο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς μέχρι και σήμερα δεν εκδόθηκε τελεσίδικη δικαστική απόφαση που θα λαμβανόταν υπόψη ως τεκμήριο της καταχώρησης στα βιβλία, προτιμήθηκε η μη καταχώρηση της ως άνω εγγραφής στα βιβλία, η οποία δεν θα γινόταν δεκτή από τη φορολογική αρχή και η αποτύπωση των αποτελεσμάτων χρήσης μέσω της αποτίμησης κατά τη φυσική απογραφή την 31-12-2015. Στην επιλογή αυτής της δυνατότητας, ως ορθότερη λύση, συνηγορεί επίσης το γεγονός ότι οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Κεφάλαιο 5 - Κανόνες επιμέτρησης) περί απογραφής απαιτούν την πραγματική καταμέτρηση των δεδομένων της φυσικής απογραφής και όχι αυτής που θα έπρεπε να ανευρεθεί.

• Η «...» δεν έστειλε για τα ιατρικά περιστατικά του κύπριου νευροχειρουργού ... κανένα δελτίο παραγγελίας, όπως έκανε για όλα τα υπόλοιπα περιστατικά άλλων νευροχειρουργών στις αποσταλθείσες καταστάσεις των χειρουργείων, δεν ανέγραψε, όπως επέβαλε ο νόμος, τις ποσότητες των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν ή εμφυτεύτηκαν, τους κωδικούς παρτίδας,

τον οίκο παραγωγής και την προμηθεύτρια εταιρία. Επίσης, δεν τηρούσε στο αρχείο της τα πλήρη στοιχεία των κύπριων ασθενών που νοσηλεύτηκαν, όπως επίσης επιβάλλεται από το νόμο, δηλαδή ΑΦΜ, αριθμό ταυτότητας ή διαβατηρίου και διεύθυνση κατοικίας, ισχυριζόμενη ότι πληρωνόταν τοις μετρητοίς τα νοσήλια και αφού τα τιμολόγια θα εκδίδονταν προς τους ίδιους τους ασθενείς, δεν χρειαζόταν να τηρεί αυτά τα στοιχεία. Επίσης, η «...» δήλωσε ότι δεν είχε ποτέ συνεργασία με τις βουλγάρικες εταιρίες του ... ούτε είχε λάβει γνώση της έκδοσης των τιμολογίων από αυτές που αφορούσαν στα περιστατικά των κύπριων ασθενών που χειρούργησε ο νευροχειρουργός ... και νοσηλεύτηκαν σε αυτήν.

- 2) Ακυρότητα του ελέγχου - Έλλειψη πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας - Ελλιπής και αποσπασματικός ο έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας. Στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έπρεπε να είναι πλήρης ως προς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που στηρίζουν το τελικό του πόρισμα, διότι αυτές συνιστούν και την αιτιολογία των τελικών οριστικών πράξεων προσδιορισμού των φόρων και προστίμων. Ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του, την υπεξαίρεση που τελέστηκε εις βάρος της και για την οποία έχουν απαγγελθεί ήδη κατηγορίες κατά την ποινική διαδικασία. Συνυποβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή: 1) Αντίγραφα κατηγορητηρίων α) του ..., β) της ..., γ) της ..., δ) ... 2) Αντίγραφα των υπ' αριθ. .../2019 και .../2019 διατάξεων της Ανακρίτριας του 7<sup>ου</sup> Τακτικού Τμήματος Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης 3) Αντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ. .../2-3-2018 αιτήματος (για άσκηση ποινικής δίωξης) προς τον Προϊστάμενο Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, κοινοποιούμενο και προς την Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και της σχετικής έκθεσης επίδοσης 4) Αντίγραφο της από 16-11-2015 βεβαίωσης συνεργασίας της ... με τις εταιρίες που εκπροσωπεί νόμιμα ο ... 5) Αντίγραφα όλων των δελτίων επιστροφής που ρητά αναφέρουν τα δελτία αποστολής που κλείνουν και αναφέρονται στην αναφορά της Οικονομικής Αστυνομίας 6) Αντίγραφα όλων των τιμολογίων που εκδόθηκαν από Νοέμβριο του 2013 έως και Οκτώβριο του 2015 για κύπριους ασθενείς που χειρούργησε ο νευροχειρουργός, ... 7) Αντίγραφα των εκτυπώσεων των καταγραφών από τις κονσόλες νευροπαρακολούθησης των ασθενών του κύπριου νευροχειρουργού ... που χειρουργήθηκαν στην ... από τον Οκτώβριο του 2013 έως τον Οκτώβριο του 2015, 8) Αντίγραφο της από 11-1-2017 τεχνικής γνωμάτευσης του ..., ηλεκτρονικού μηχανικού, τεχνικού εγκατάστασης προγραμμάτων, 9) Αντίγραφο καταστατικού της εταιρίας του ..., 10) Οι εκθέσεις ένορκης εξέτασης ενώπιον της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος της ... και της ... 11) Οι από 14-6-2016 ένορκες εξετάσεις α) της ..., αποθηκάρου των εταιριών που εκπροσωπεί νόμιμα ο ..., β) του ... και γ) του ... ενώπιον της ΙΒ' Πταισματοδίκου Θεσσαλονίκης (από 15-6-2016) και 12) Η από 04/02/2020 πρόταση της Εισαγγελέως Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης ... παραπομπής στο Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης.

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [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 και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

**Επειδή** περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/2013** της ΓΓΔΕ, 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», στην παρ 1 του άρθρου 2 διευκρινίζεται ότι: «Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 2 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.».

**Επειδή**, περαιτέρω στο **άρθρο 4** του ανωτέρω νόμου, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «7. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. 8... Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.[..] 12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται: α) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα. [...]».

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 6** του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «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 επαγγέλματός 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 ονόματός 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. [...] 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. [...]».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ.1, 2 και 5 του Ν.4308/2014** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.».

**Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση... 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) **Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την**

ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 8 παρ 1, 5 και 7** του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.[...] 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.[...] 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

**Επειδή**, περαιτέρω, στο **άρθρο 11** του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. [...]».

**Επειδή** περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31-12-2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα.[...] Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. 8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως εξ

αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.[..] 8.1.1 Η παράγραφος αυτή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ ορίζει με σαφήνεια ότι «**τιμολόγιο**» εκδίδεται για πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) 11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης. Σημειώνεται ότι ο καθοριζόμενος, για κάθε μία περίπτωση, χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το νόμο δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών. 11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.».

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' **αριθ. 884/2016** απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι, «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2 ), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. [...] Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται **στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος**, και, περαιτέρω, **η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...] ».

**Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 2523/1997** (Α'179), ως ίσχυε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: [...]

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) ευρώ. [...]

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. [...]

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.».

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1210/06-09-2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», διευκρινίστηκε ότι: «**Αβ. Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, αποκρυβείσας αξίας κάτω των 5.000 ευρώ**

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται πρόστιμο:

α) Για το χρονικό διάστημα από 26.7.2013 έως και 31.12.2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 8 (περιπτώσεις α' και γ', αντίστοιχα) και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, επιβάλλονται δηλαδή αυτοτελείς παραβάσεις.».

**Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 55 παρ 2α του Ν. 4174/2013**, ως ίσχυε από 01/01/2014 έως και 16-10-2015, ορίζεται ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή

έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.».

**Επειδή, στο άρθρο 7 παρ 1, 3 και 6 του Ν. 4337/17-10-2015 (Α'129),** ως ισχύει από 17/10/2015, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013 , εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. 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: ... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30 , 32 , 33 , 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 , κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

**Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 54 παρ 10'και 25' του Ν. 4174/2013,** ως ίσχυε από 01/01/2014 έως και 16-10-2015, ορίζεται ότι: «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).... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. ».

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ 1252/20-12-2015**, της ΓΓΔΕ, διευκρινίζεται ότι: «Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 ( [άρθρο 7 παρ. 9 Ν. 4337/2015](#) , σε συνδυασμό με το [άρθρο 51 παρ. 3 Ν. 4342/2015](#) , Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 ( [άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' Ν. 4337/2015](#) ). Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων: α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.[...] Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....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.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, ιδιαιτέρως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

**Επειδή** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες, διότι ουδέποτε τέλεσε τις παραβάσεις της μη έκδοσης που τις καταλογίζονται, καθώς, αφορούσαν συναλλαγές τις οποίες αγνοούσε δικαιολογημένα, για υλικά τα οποία με πράξεις απάτης και υπεξαίρεσης περιήλθαν στην εξουσία τρίτων προσώπων τα οποία και τις διενήργησαν επί ζημία της.

**Επειδή** από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και οι από 30/12/2019 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση έτη, είχε, ως αντικείμενο εργασιών, το χονδρικό εμπόριο χειρουργικών ειδών και ορθοπεδικών οργάνων, για την εξυπηρέτηση δε των εργασιών της τηρούσε διπλογραφικά βιβλία κατά Κ.Φ.ΑΣ. και Ε.Λ.Π. Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. .../02-02-2019 έγγραφο του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ Η΄ Θεσσαλονίκης και διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ Ζ΄ Θεσσαλονίκης ως αρμόδια ελεγκτική αρχή προέκυψε ότι για τα υλικά τα οποία αποστάλθηκαν στη «...» με δελτία αποστολής που εξέδωσε η προσφεύγουσα στη χρήση 2013 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, δεν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια). Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι:

- Στη χρήση 2013 δεν εξέδωσε δύο (2) τιμολόγια πώλησης καθαρής αξίας 1.614,00 €.
- Στο φορολογικό έτος 2014 δεν εξέδωσε τριάντα δύο (32) τιμολόγια πώλησης καθαρής αξίας 30.244,80 €.
- Στο φορολογικό έτος 2015 δεν εξέδωσε πενήντα έξι (56) τιμολόγια πώλησης καθαρής αξίας 53.497,00 €.

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι: *«Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».*

**Επειδή**, στην υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που

επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016. Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7<sup>ου</sup> Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μη γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7.2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...

Εν προκειμένω ο νομοθέτης όρισε ρητώς και προσέβλεψε στα Δικαστήρια, ως μόνα αρμόδια τη κρίση περί των όρων της συνδρομής της αρχής «ne bis in idem» σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν, συνισταμένη σε καθαρά δικαστική. Το δικονομικό περιεχόμενο της εν λόγω ρύθμισης και η ειδική αναφορά του ρυθμιστικού της πεδίου, ουδέν νομοθετικό κενό καταλείπουν το οποίο να χρήζει ρύθμισης, προκειμένου να εξεταστεί θέμα ερμηνευτικής κατ' αναλογία κάλυψης αυτού. Σύμφωνα λοιπόν με τη γραμματική και τεολογική ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης κατά τα ανωτέρω, η οριζόμενη σ' αυτή δέσμευση αφορά μόνο τα διοικητικά δικαστήρια ως μόνα αρμόδια να εξετάσουν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της (σχ. ΣτΕ 680/2017, 1992/2016). ...

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τιθεμένων ερωτημάτων, με βάση και το διδόμενο ιστορικό, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Γ) γνωμοδοτεί ομοφώνως ως εξής: Οι αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων και τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μη γίνει κατηγορία βουλεύματα δεν δεσμεύουν τη Διοίκηση στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 14 του ν. 998/1979, μετά τη θέση σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (22.12.2016), με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, η υπόθεση της απάτης/υπεξαίρεσης εκκρεμεί στα ποινικά δικαστήρια (δεν έχει συζητηθεί καν σε πρώτο βαθμό).

**Επειδή** «κάθε φυσικό με επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο, κάθε οντότητα που καταλαμβάνεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, **πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλες, κατά την κρίση της, δικλίδες για:**

**α)** Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

**β)** Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

**γ)** Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου των παραστατικών στοιχείων που καλύπτουν τις συναλλαγές με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής (άρθρο 5 § 7).....

Από τις διατάξεις αυτές της παρ. 7 του άρθρου 5, μπορούμε να επισημάνουμε ότι πρέπει η επιχείρηση να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά αυτό δεν αρκεί, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, δεν αρκεί η εμφάνιση μιας συναλλαγής, δεν αρκεί η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης, **αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση και να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της.** Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε μια συναλλαγή καθώς απαιτείται να υπάρχει **αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου....».** (Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματόπουλου, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα 2015- σελ 247-249).

**Επειδή**, η υπ' Αριθμ. Πρωτ. 2712 ΕΞ/18.02.2016 γνωμοδότηση ΣΛΟΤ που επικαλείται η προσφεύγουσα αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, σε περίπτωση καταστροφής αποθεμάτων.

**Επειδή** περαιτέρω, με την υπ' Αριθμ. Πρωτ. 1059 ΕΞ/04.06.2019 γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ με θέμα «**Λογιστικός χειρισμός διαφορών απογραφής αποθεμάτων**», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι: «Τα μη συνήθη (μη φυσιολογικά) ελλείμματα (καταστροφή, απώλεια, κλοπή κ.λπ.) καταχωρίζονται ως έκτακτες (μη συνήθεις) ζημιές.».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή εφάρμοσε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τις προβλεπόμενες φορολογικές διατάξεις.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/12/2019 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ-ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από **24-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «...» – **Α.Φ.Μ.** ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

Υπ' αριθ. .../**30-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

|                                               |                                           |
|-----------------------------------------------|-------------------------------------------|
| <b>Πρόστιμο άρθρου 7 παρ 3ζ' ν. 4337/2015</b> |                                           |
| Μη έκδοση Τιμολογίων πώλησης                  | <b>2 X 1.200,00=2.400,00/3 = 800,00 €</b> |

Υπ' αριθ. .../**30-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014

|                                                                                 |                   |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>Πρόστιμο άρθρου 7 παρ 3στ' και 5 ν. 4337/2015</b>                            |                   |
| Μη έκδοση Τιμολογίων πώλησης για συναλλαγές αξίας 30.244,80 € (30.244,80 X 25%) | <b>7.561,20 €</b> |

Υπ' αριθ. .../**30-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015

|                                                                                 |                    |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>Πρόστιμο άρθρου 7 παρ 3στ' και 5 ν. 4337/2015</b>                            |                    |
| Μη έκδοση Τιμολογίων πώλησης για συναλλαγές αξίας 53.497,00 € (53.497,00 X 25%) | <b>13.374,25 €</b> |

Υπ' αριθ. .../**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

|                                                              |                 |
|--------------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>01/01/2013– 31/12/2013</b>                                |                 |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος                                    | 419,64          |
| Πρόστιμο του άρθρου. 58 και τόκοι του άρθρου 53 Ν. 4174/2013 | 220,56          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                                   | <b>640,20 €</b> |

Υπ' αριθ. .../**30-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

|                                        |                   |
|----------------------------------------|-------------------|
| <b>01/01/2014– 31/12/2014</b>          |                   |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος              | 7.863,64          |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου. 58 Ν. 4174/2013 | 1.965,91          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>9.829,55 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

|                                        |                    |
|----------------------------------------|--------------------|
| <b>01/01/2015– 31/12/2015</b>          |                    |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος              | 15.514,13          |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου. 58 Ν. 4174/2013 | 3.878,53           |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>             | <b>19.392,66 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

|                                                |                   |
|------------------------------------------------|-------------------|
| Μη αναγνώριση πιστωτικού υπόλοιπου για έκπτωση | <b>277,22 €</b>   |
| Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση και μεταφορά    | <b>1.600,23 €</b> |

Υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

|                                   |                   |
|-----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας | 5.961,65          |
| Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013     | 563,99            |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>        | <b>6.525,64 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ. .../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

|                                   |                    |
|-----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας | <b>11.606,61 €</b> |
|-----------------------------------|--------------------|

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ. .../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

|                                             |                 |
|---------------------------------------------|-----------------|
| <b>Πρόστιμο άρθρου 4 παρ 1 ν. 2523/1997</b> |                 |
| Υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης   | <b>100,00 €</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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