



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 26 / 02 / 2020

Αριθμός Απόφασης **432**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 13/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ: που εδρεύει στη οδός αρ., Τ.Κ., με την ιδιότητά της ως απώτερης καθολικής διαδόχου της «.....», με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από 18/09/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 13/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ:, η

οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **14/10/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 7§3 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, απώτερης καθολικής διαδόχου της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/-31/12/2013**, **πρόστιμο ποσού 72.296,08€**, λόγω **έκδοσης τριάντα εννιά (39) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το χαρακτηρισμό της συναλλαγής, η οποία αφορά άλλη υποκρυπτόμενη συναλλαγή**, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο λόγω έκπτωσης από την επιχείρηση με ΑΦΜ

Το ύψος του επιβληθέντος προστίμου, υπολογίστηκε διακριτά για δύο επιμέρους περιόδους της ίδιας χρήσης, στη βάση διαφορετικών διατάξεων, κατά τα αναφερόμενα στις αντίστοιχες περιπτώσεις α' και β' της Απόφασης, και συγκεκριμένα:

α) Για την έκδοση **ένδεκα (11)** φορολογικών στοιχείων **στην περίοδο 01/01-25/07/2013**, υπολογίστηκε ποσό προστίμου 500€ ανά εκδοθέν στοιχείο, και συνολικά πρόστιμο **5.500€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 55§2 περίπτ. γ', υποπερ. δδ' του ν. 4174/2013**, και κατ' εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του άρθρου **72§35 του ίδιου κώδικα** και

β) Για την έκδοση **είκοσι οκτώ (28)** φορολογικών στοιχείων **στην περίοδο 26/07-31/12/2013**, υπολογίστηκε ποσό προστίμου ίσο με το **40%** της συνολικής καθαρής αξίας **180.740,19€** των εν λόγω στοιχείων, και συνολικά πρόστιμο **72.296,08€**, κατ' επίκληση των μεταβατικών διατάξεων της **περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015**, όπως ισχύουν, ύστερα από την κατάργηση της **παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, δυνάμει της **παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2015 εντολής ελέγχου, συνεπεία του υπ' αριθμ./2014 εγγράφου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 11/11/2014 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ στην επιχείρηση

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **τροποποίηση** της ανωτέρω πράξης, αμφισβητώντας μόνο την ανωτέρω περίπτωση β' προβάλλοντας ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα και πλημμελώς ερμήνευσε ότι για τον υπολογισμό του προστίμου της περιόδου 26/07-31/12/2013 έχουν ισχύ οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 περ. β ν. 4337/2015

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19§4 του ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», με τις διατάξεις του άρθρου **9§2 του ίδιου νόμου**, ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, [...]», με τις διατάξεις του **άρθρου 2§8 του Κ.Φ.Α.Σ** (υποπαρ. Ε.1 της παρ. Ε του πρώτου άρθρου του ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 222), ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης

εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει [...]», και με τις διατάξεις του **άρθρου 7§§3,5 του ν. 4337/2015** (Α' 129), ότι: «**3)** Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, [...], **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)».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 55§2 του ν. 4174/2013 - ΚΦΔ** (Α' 170) που ίσχυαν μέχρι **17/10/2015**, οπότε και καταργήθηκαν με το άρθρο 3§4 περ. β' του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζονταν τα ακόλουθα: «[...] **γ)** Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: **δδ)** Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρουπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, **επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου**, ύψους **πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος**», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 72§35 του ίδιου κώδικα**, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι σήμερα, ορίζεται ότι «Εξαιρετικά οι διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η παρέιχε στη **χρήση 2013** σε πελάτες της (σουπερμάρκετ), εκπτώσεις αποδόσεων επί των πωλήσεων των προϊόντων της, βάσει συγκεκριμένου και προκαθορισμένου – συμφωνημένου συντελεστή έκπτωσης. Για τις εκπτώσεις αυτές, αντί να εκδώσει Πιστωτικά Τιμολόγια, λάμβανε από τους πελάτες της ανύπαρκτα ως προς τη συναλλαγή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών. Μεταξύ των επιχειρήσεων που εξέδωσαν ΤΠΥ, ήταν και η απώτερη διάδοχος της προσφεύγουσας, η οποία εξέδωσε 39 ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας ποσού 345.376,72€. Η προσφεύγουσα, σε απάντηση του υπ' αριθμ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων, υπέβαλε στην ελέγχουσα υπηρεσία το υπ' αριθμ./2019 υπόμνημα, με το οποίο συνυπέβαλε και **Ανέκκλητη δήλωση υπαγωγής στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 35 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013** για τον υπολογισμό του προστίμου της περιόδου από 01/01-31/12/2013 σύμφωνα

με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Η ελέγχουσα αρχή, έκανε μερικά δεκτό το αίτημα της εταιρείας και προσδιόρισε το πρόστιμο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 55§2 περ. γ' υποπερ. δδ' του ν.4174/2013 για την περίοδο 01/01-25/07/2013, ενώ για την περίοδο 26/07-31/12/2013 βάσει των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015, καθώς η παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργήθηκε δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν. 4337/2015.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **291/2017 Γνωμ. του Β' τμήματος ΝΣΚ**, η οποία έγινε αποδεκτή από το διοικητή της ΑΑΔΕ με την **ΠΟΛ. 1021/01-02-2018**, αναφορικά με την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72§35 του Κ.Φ.Δ. επί παραβάσεων έκδοσης εικονικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά τον χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, οι οποίες διαπράχθηκαν μέχρι τις 26/07/2013, έγινε δεκτό ότι: «για τις εν λόγω παραβάσεις δύνανται να τύχουν εφαρμογής και μετά την κατάργηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., οι ουδέποτε καταργηθείσες μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής, δηλαδή, εφόσον το νέο καθεστώς επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον ίδιο τον φορολογούμενο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου».

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η διάταξη του **άρθρου 55§2 περ. γ' υποπερ. δδ' του ν. 4174/2013**, καταργήθηκε με το άρθρο 3§4 περ. β' του ν. 4337/2015 και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, έπαψε να ισχύει στις **17/10/2015** και **συνεπώς η εν λόγω διάταξη ίσχυε για το διάστημα 26/07/2013 – 17/10/2015.**

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι τα υπό κρίση είκοσι οκτώ (28) εικονικά ως προς το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν στο διάστημα από 26/07/2013 έως 17/10/2015, περίοδο κατά την οποία ίσχυε η διάταξη του **άρθρου 55§2 περ. γ' υποπερ. δδ' του ν. 4174/2013**, το αίτημα της προσφεύγουσας, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτό και το επιβληθέν πρόστιμο τροποποιείται στο ορθό, σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **13/11/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στη, οδός αρ., τ.κ., με την ιδιότητά της ως απώτερης καθολικής διαδόχου της «.....», με ΑΦΜ, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. /...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης **2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση

...../...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ χρήσης 2013		
Ανάλυση	Βάσει Ελέγχου	Βάσει παρούσας Απόφασης
Πρόστιμο	11 x 500€ 180.740,19€ x 40% 77.796,08€	39 x 500€ 19.500,00€

Οριστική φορολογική υποχρέωση ποσό **19.500€**.

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 προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.