



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 01-07-2020

Αριθμός απόφασης: 1384

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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/τ. 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 1440/τ. Β'/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, **Α.Φ.Μ.**, με έδρα επί της οδού, κατά

- της με αριθμό/19 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015, για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 1-1-2013 έως 31-12-2013),

- της με αριθμό/19 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015, για το φορολογικό έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5. Τις ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 30-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /30-12-2019 (α/α ΑΕΠ :/19) προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 600,00€ (ήτοι 6.000,00 € x 10%), κατά παράβαση των διατάξεων της §1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 και του άρθρου 2 §3 του ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας ύψους 6.000€, η λήψη του οποίου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, επισύρωντας τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. ε' ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015).

Με την υπ' αριθμ. /30-12-2019 (α/α ΑΕΠ :/19) προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 1.530,00€ (ήτοι 15.300,00 € x 10%), κατά παράβαση των διατάξεων της §1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 και του άρθρου 2 §3 του ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας ύψους 15.300 €, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, επισύρωντας τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. ε' ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2015, δυνάμει της με αριθμό/15-11-2019 εντολής ελέγχου. Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ/ΕΞ2019 27-6-2019 δελτίο πληροφοριών με το οποίο διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών καθώς και από τις καταστάσεις εσόδων-εξόδων ΜΥΦ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα ότι έλαβε για τις χρήσεις 2013-2014 τέσσερα (4) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από την οντότητα με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά καθώς η ως άνω αναφερόμενη οντότητα, στις χρήσεις 2013, 2014, 2015 και 2016, είχε εκδώσει 689 εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.006.162,92€.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω τιμολόγια εξέπεσαν ως έξοδα από τα έσοδα των χρήσεων 2013 και 2014, ομοίως και ο αντίστοιχος ΦΠΑ εισροών των τιμολογίων αυτών από το φόρο εκροών των περιόδων που καταχωρήθηκαν. Η εξόφληση των συναλλαγών αυτών διενεργήθηκε με τραπεζικές επιταγές εκδόσεως της προσφεύγουσας (μεταχρονολογημένες) και προς απόδειξη προσκομίσθηκαν αντίγραφα των τραπεζικών λογαριασμών των περιόδων που αυτές παρουσιάστηκαν προς εξόφληση στην τράπεζα. Η λήψη των τιμολογίων αυτών δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος καθώς και για τις δύο χρήσεις τα αποτελέσματα που ελήφθησαν ήταν ζημία.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω αναφερθέντα, αρχικά εκδόθηκε το με αρ. πρωτ. /4-12-2019 (public/4.12.2019) Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις με ποσά προστίμου για τη χρήση 2013 (6.000,00 € x 20%) 1.200 € και για τη χρήση 2014 (15.300,00 € x 20%) 3.060,00 €. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα εταιρεία στις 27-12-2019 υπέβαλε εγγράφως το με αρ. πρωτ. υπόμνημά της. Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα το οποίο περιλαμβάνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι ενήργησε καλόπιστα. Κατά συνέπεια, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 ε' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, επειδή τα ληφθέντα στοιχεία δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, καθότι καλύπτουν, ως νόμιμα θεωρημένα στοιχεία, πραγματικές συναλλαγές, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας των ληφθέντων στοιχείων, ήτοι:

Έτος	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο	Πρόστιμο 10%
2013	6.000,00	1.380,00	7.380,00	600,00
2014	15.300,00	3.519,00	18.819,00	1.530,00
Σύνολο	21.300,00	4.899,00	26.199,00	2.130,00

Για τη χρήση 2015 δε διαπιστώθηκε καταχώρηση και λήψη άλλων στοιχείων από την εκδότρια
.....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή νομιμοτόκως του καταβληθέντος προστίμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα καθώς μη νόμιμα επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα κατά εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία:

Α) πραγματοποίησε τις συναλλαγές,

Β) τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις (καταβολή Φ.Π.Α.),

Γ) εξόφλησε με τραπεζικό μέσο τα επίμαχα τιμολόγια,

Δ) επαλήθευσε τον ΑΦΜ της εκδότριας εταιρείας,

Ε) δεν είχε καμία ένδειξη ότι οι υπηρεσίες ενδέχεται να παρασχέθηκαν από άλλο πρόσωπο, πλην της εκδότριας των τιμολογίων

Στ) δεν είχε κανένα κίνητρο να λάβει τα επίμαχα μικρής αξίας τιμολόγια διότι δε μείωσε με αυτά το φόρο εισοδήματος των υπό κρίση ετών (όπως επίσης έγινε δεκτό από τον έλεγχο).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **2§3 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, τις διατάξεις του άρθρου **6§1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** 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.»

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...».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης

βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1071/31-03-2015** της ΓΓΔΕ με ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ**, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.**134/2016** γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σήναψε τη συμφωνία και πραγματοποιήσε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55§2γ του ν. 4174/2013 προβλεπόταν ότι: «ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται].»

Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ. ββ` διαγράφηκαν με το άρθρο 48 παρ.10 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

Οι παράγραφοι 1 και 2 του ως άνω άρθρου 55 καταργήθηκαν από 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή περαιτέρω, με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7§3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.[2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

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.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

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.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ./15-11-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, όπως κρίθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η προσφεύγουσα ως αποδέκτης των εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο των εν λόγω συναλλαγών και τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Κατόπιν τούτου, επιβλήθηκαν πρόστιμα ύψους 10% της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ 3ε' του ν. 4337/2015, και ο έλεγχος, σε εφαρμογή των ΠΟΛ. 1071/2015 & 1097/2016, δεν προέβη στην έκδοση φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις υπό κρίση χρήσεις δεδομένου ότι έγινε δεκτό ότι ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος λήπτης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενη εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ.3 περ. ε' του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ανέρχεται στο 10% της αξίας της συναλλαγής, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ.10 του ν.2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ.4β του ν.4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερο ευνοϊκή. Παρά ταύτα όμως, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ίδιου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές, των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του ν.4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων. Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4334/2015 κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων, ως ευνοϊκότερη.

Επειδή από τις διατάξεις του ν.4337/2015 προβλέπεται η επιβολή προστίμου για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, 10% της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του δεν είχε σαν αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του αντίστοιχου φορολογικού έτους (περ.ε', παρ. 3, αρθ.7). Η σχετική πρόβλεψη στο δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ.ββ' της περ. γ' του άρθρου 55§2 του ν. 4174/2013 (περί μη επιβολής προστίμου στην περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη εφόσον ο λήπτης του στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη - έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο), καταργήθηκε από την έναρξη ισχύος της, με το άρθρο 48 παρ.10 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2013 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και αναγράφονται τόσο στη προσβαλλόμενη πράξη όσο και στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013 - 31/12/2014, όπως αυτές καταγράφονται στην υπ' αριθμ./2019 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.**

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013:

Κ.Φ.Α.Σ

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: 600,00 € (=6.000,00 X 10%)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2014:

Κ.Φ.Α.Σ

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: 1.530,00 € (=15.300,00 X 10%)

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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