



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/4/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604538

**E-mail** : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

**1256**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., με έδρα τον ....., επί της οδού ....., κατά της με αριθ. .... /2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. .... /2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-11-2021 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 575,00€, διότι κατά την ανωτέρω φορολογική περίοδο η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.150,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 66 § 5 και 13 § 1 του ν.4174/2013.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Βάσει του με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2021 / 04.01.2021 ΕΜΠ Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και της από 29.12.2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2015 έλαβε δύο (2) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.150,00 εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ .....

Σύμφωνα με την από 29-12-2020 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η οντότητα «.....» με ΑΦΜ ..... κρίθηκε ότι είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο.

Εν συνεχεία, κατόπιν του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών εκδόθηκε η με αριθ. ..../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ. Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκε η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και η από 10-11-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές.
2. Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-7-2013) ορίζουν ότι:

### «Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

**Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:**

**«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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 φόρου.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».**

**Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως**

εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε :

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:**

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

**A.** Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστης 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 πίστωσης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

**Β.** Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε 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**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

**Επειδή**, σκόπιμο είναι να αναφερθεί και η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνίσταται στην σταδιακή μείωση των εν λόγω υπέρογκων προστίμων και τελικά στην κατάργησή τους. Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (μεταξύ αυτών και η παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 που προέβλεπε τα πρόστιμα για εικονικά).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (δ') του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι «δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

**Επειδή**, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα.

Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:**

«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).».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:**

«8. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:**

**1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.**

**Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.**

...

**2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».**

**Επειδή, το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.8 του ν.4337/2015 και ισχύει για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μετά την δημοσίευση του παρόντος, ήτοι μετά την 17-10-2015.**

**Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2021 / 04.01.2021 ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και την από 29.12.2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των από 10-11-2021 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και για τους λόγους που παρατίθενται αναλυτικά σε αυτήν κρίθηκε ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ....., κατά την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:**

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 |         |                                                    |                                   |                       |                |            |                  |                                                                                       |
|----------------------|---------|----------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------|----------------|------------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| A/A                  | ΕΚΔΟΤΗΣ | ΛΗΠΤΗΣ                                             | ΕΙΔΟΣ<br>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΑΡΙΘΜΟΣ<br>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ | ΦΠΑ        | ΣΥΝΟΛΙΚΗ<br>ΑΞΙΑ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ -<br>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                                                             |
| 1                    | .....   | .....<br>.....<br>.....<br>.....<br>.....<br>..... | ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ<br>ΠΑΡΟΧΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ  | .....<br>.....        | 2.000,00 €     | 460,00 €   | 2.460,00 €       | ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΕΣ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ<br>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ<br>ΕΡΓΟΥ ΜΕ<br>ΚΩΔΙΚΟ<br>ΠΡΟΤΑΣΗΣ<br>..... |
| 2                    | .....   | .....<br>.....<br>.....<br>.....<br>.....<br>..... | ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ<br>ΠΑΡΟΧΗ<br>ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ  | .....<br>.....        | 3.000,00 €     | 690,00 €   | 3.690,00 €       | ΜΕΛΕΤΗ<br>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ<br>ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ<br>ΔΡΑΣΗΣ                                    |
|                      | ΣΥΝΟΛΟ  |                                                    |                                   |                       | 5.000,00 €     | 1.150,00 € | 6.150,00 €       |                                                                                       |

λήφθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία την με αριθ. πρωτ. ....../2021 Πρόσκληση του άρθρου 14 Ν.4174/2013 καθώς και την με αριθ. πρωτ. ....../2021 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι στοιχεία:

- Εκτύπωση του Αναλυτικού Καθολικού του λογαριασμού 53.98.0386 ..... για την περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015, ο οποίος πιστώνεται με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και χρεώνεται με την εξόφληση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων,
- Απόσπασμα της εκτύπωσης του Ημερολογίου στο οποίο απεικονίζονται ακριβώς οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... για τα δύο επίμαχα παραστατικά, καθώς και η εξόφληση αυτών
- Την Δήλωση Εισοδήματος (έντυπο Ν, Ε2 και Ε3) για το φορολογικό έτος 2015 όπου δηλώθηκαν οι συναλλαγές με τον προμηθευτή .....

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 10-11-2021 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ..... και κατασχέθηκαν με την με αριθμό ....../2019 έκθεση κατάσχεσης καθώς και με το με αριθμό ....../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Κατάσχεσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο και κατασχέθηκαν ακόμη, οι με αριθμό ....../2015 και ....../2015 αποδείξεις είσπραξης, extrait της τράπεζας Πειραιώς, καταθετήρια, δύο ιδιωτικά συμφωνητικά και την καρτέλα του προμηθευτή .....

φορολογικού έτους 2015. Από την επισκόπηση των δύο χειρόγραφων αποδείξεων είσπραξης δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο που εισέπραξε τα χρήματα.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ. ....../2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. ....../2020 απαντητικό Υπόμνημα.

**Επειδή**, ο κύριος σκοπός που η οντότητα ..... με ΑΦΜ ..... έλαβε τα εν λόγω εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι για να τα χρησιμοποιήσει στο πρόγραμμα που αιτήθηκε τη σχετική επιχορήγηση. Ωστόσο, στο Επιχειρησιακό Πρόγραμμα «Ανταγωνιστικότητα και Επιχειρηματικότητα» Εθνικό Στρατηγικό Πλαίσιο Αναφοράς ΕΣΠΑ 2007-2013 με θέμα: «Ενίσχυση Μ.Μ.Ε. που δραστηριοποιούνται στους τομείς Μεταποίησης – Τουρισμού – Εμπορίου & Υπηρεσιών στο πλαίσιο του ΕΣΠΑ 2007-2013» και συγκεκριμένα στον Αναλυτικό Πίνακα Δαπανών δεν αναγράφονται τα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ....., προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες που αναφέρονται στα ως άνω επίμαχα φορολογικά ήταν όντως πραγματικές.

**Επειδή**, η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ....., είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

**Επειδή**, η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ..... δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα οντότητα, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α..

**Επειδή**, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσα εταιρείας, κατά τη λήψη των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2015.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ..

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 10-11-2021 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζεται και η με αριθ. ....../2021 προσβαλλόμενη πράξη, 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 20-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της με αριθ. ....../2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../2021) ΦΟΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 – 31/12/2015**

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

**Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013:**

**Πρόστιμο συνολικού ποσού: 575,00€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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