



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Γαχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Γαχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 06.04.22
Αριθμός Απόφασης 1064

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με αριθ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07.12.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «» με **ΑΦΜ:** νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα το κατά της υπ' αριθμ./08.11.21 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 16.10.15 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./08.11.21 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 16.10.15 της οποίας αιτείται την μερική ή

ολική ακύρωση ή την τροποποίηση αυτής καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Την από 16.12.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ

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

Επί της από ημερομηνία κατάθεσης 07.12.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Υποδιεύθυνση Ρ/Τμήμα Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (Αρθ. Εισερχ. πρωτ./26.02.21 και/11.03.21 αντίστοιχα):

α) Το με αριθμό/19-02-2021 έγγραφο, το οποίο αφορά, την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ. και έδρα στην οδό

β) Το με αριθμό/03-03-2021 έγγραφο, το οποίο αφορά, την ίδια ως άνω εταιρεία με το οποίο έγγραφο επισυνάπτονται:

Το με αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου/11-03-2021, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. το με αριθμό/03-03-2021 (ID Υπόθεσης) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Υποδιεύθυνση Ρ/Τμήμα Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής το οποίο αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση, «.....», με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και έδρα στην οδό

Από το πόρισμα του ελέγχου όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση, που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και έδρα στην οδό προκύπτουν συνοπτικά τα ακόλουθα:

Η εταιρία λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλείδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Η οντότητα στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι

μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία την ελεγχόμενη οντότητα «.....» με ΑΦΜ είναι και η οντότητα «....., με Α.Φ.Μ. και έδρα στην οδό, η οποία καταχώρησε στα βιβλία της και επομένως εξέπεσε του φόρου κατά το φορολογικό έτος 2015 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 120.000,00 €.»

Στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε την με αριθμό/14.04.21 εντολή μερικού έλεγχου (επιτόπιου) βάσει της οποίας συνέταξε την από 08.11.21 έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/14) και ΚΦΔ (ν. 4174/13). επί της οποίας εδράζεται ο υπ'αριθμ./08.11.21 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 16.10.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για λήψη του υπ' αρθ'/19.06.15 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.....» το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενεργώντας ο λήπτης καλή τη πίστει (ΠΟΛ. 1097/04-07-2016), καθαρής αξίας 120.000,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14 , των άρθρων 55Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν , με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν. 4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 20 % της καθαρής αξίας , ήτοι 120.000,00 € Χ 20% =24.000,00 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλομένης πράξης, ισχυριζόμενη ότι η συναλλαγή της με την προμηθεύτρια επιχείρηση έγινε καλόπιστα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της με την υπό κρίση προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τις υπ' αρθ' 2135/30.09.20 και 1560/17.05.21 αποφάσεις ΔΕΔ , επικαλούμενη ταυτόχρονα την με αρθ' 972/2020 Απόφαση ΣτΕ.

Επειδή στο άρθρο 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«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:

...

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

....»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «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 εν προκειμένω η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη διαπράχθηκε την 19.06.15 , ήτοι πριν τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (ήτοι 17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 08/11/2021.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νομίμως της επιβλήθηκε πρόστιμο 20%, δεδομένου ότι ήταν καλόπιστη λήπτρια.

Επειδή όπως προκύπτει από το πόρισμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ο έλεγχος αναγνωρίζει την καλοπιστία της προσφεύγουσας.

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμόν ΣτΕ 972/2020 απόφασή του την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, έκρινε παράβαση που είχε λάβει χώρα σε παλαιότερα έτη υπό το πρίσμα των τότε ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2523/1997, όπου στο σώμα της απόφασης αναφέρεται ρητά ότι «... προκύπτει ότι καταρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του Ν. 2523/1997».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, § 10 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του, οριζόταν ότι:

«Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

...»

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, παρατηρείται ότι δεν υφίσταται διάταξη στον Ν. 4337/2015, που να προβλέπει ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου σε περίπτωση καλής πίστης κατά το χρόνο συναλλαγής.

Επειδή ωστόσο συναφής διάταξη δεν υπήρχε ούτε και στον Ν. 2523/1997, υπό το πρίσμα των διατάξεων του οποίου, το Συμβούλιο της Επικρατείας εξέδωσε την απαλλακτική απόφασή του για τον καλόπιστο λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία,

έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή συνεπώς, στη βάση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς τη Διοίκηση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με την προαναφερθείσα απόφαση του ΣτΕ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07.12.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «» με ΑΦΜ: και την ακύρωση της υπ' αριθμ./08.11.21 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 16.10.15

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

Διαχ. περίοδος 01.01.15 - 31.12.15

Πρόστιμο Άρθ. 7 Ν.4337/2015

Συν. Ποσόν 00,00 €

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

Πρόστιμο: 0,00 €

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

Ακριβες αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΣΗΣ
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.