



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1510

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **143.515,40 €** (= 717.577,02 € X 20%) διότι έλαβε πενήντα πέντε (55) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 717.577,02 €.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε με βάση το πόρισμα της από 03/12/2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός εντολής/23-11-2020). Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια της περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 έλαβε πενήντα πέντε (55) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 717.577,02 € από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες που παρέχονται από διαφημιστικά γραφεία», τα οποία κρίθηκαν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2020/14-10-2020) που αφορά την προμηθεύτρια της προσφεύγουσας επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τη συνημμένη σε αυτό από 02/10/2020 Έκθεση Ελέγχου, η ΥΕΔΔΕ Αττικής έκρινε ότι η επιχείρηση «.....» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής για τους λόγους που περιγράφονται αναλυτικά σε αυτήν.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων.

2ος λόγος: Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου επί περιπτώσεως φερομένων ως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, όταν αναγνωρίστηκε από την ίδια τη Φορολογική Αρχή ότι ο λήπτης αυτών ενεργούσε σε καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών.

3ος λόγος: Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου λόγω δήθεν παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων δυνάμει εφαρμογής του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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 εντός της περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ήτοι **πριν** τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 03/12/2021.

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 (σελ. 18 οικείας Έκθεσης Ελέγχου), ο έλεγχος έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εικονικά **ως προς το πρόσωπο του εκδότη**.

Επειδή παράλληλα, ο έλεγχος αναγνωρίζει την καλοπιστία της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι στην από 03/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος που εκδόθηκε με βάση την ίδια ως άνω εντολή ελέγχου, αναφέρει ότι «...ο έλεγχος δέχεται τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης ότι κατά τη λήψη των υπό εξέταση παραστατικών, η ελεγχόμενη εταιρεία **ενεργούσε σε καλή πίστη** δηλαδή δεν γνώριζε ότι οι επίμαχες συναλλαγές έγιναν από άλλο πρόσωπο από αυτό που αναγράφεται στα εκδοθέντα τιμολόγια...» και συναφώς, δεν προέβη σε έκδοση καταλογιστικής πράξης στη φορολογία εισοδήματος.

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 αναιρεσείουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσείουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του Ν. 2523/1997*».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 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 ιδιόζουσα 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**.

Ως προς τους 1ο και 3ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι με την παρούσα γίνεται δεκτός ο 2ος ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, παρέλκει η εξέταση των λοιπών.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **05/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /**2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

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/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.