



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/07/2022
Αριθμός απόφασης: 2487

**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 **29/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, κατά της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/03/2022** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **404,00 €** (= 2.020,00 € X 20%) διότι έλαβε δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.020,00 €. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε με βάση το πόρισμα της από 09/03/2022 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ (αριθμός εντολής/2022). Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια της περιόδου 01/01/2015 - 16/10/2015 έλαβε δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.020,00 € από την ατομική επιχείρηση «..... του, με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο εξορυκτικών μηχανημάτων», τα οποία κρίθηκαν εικονικά **μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη**.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη του υπ' αριθμόν/2021 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας με συνημμένη την από 01/10/2021 Έκθεση Ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, που αφορά την προμηθεύτρια της προσφεύγουσας επιχείρηση «..... του, με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η ΥΕΔΔΕ Πάτρας έκρινε ότι η επιχείρηση «..... του» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων **στο σύνολο της συναλλαγής** για τους λόγους που περιγράφονται αναλυτικά σε αυτήν.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, 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 προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Μη σύννομη η φερόμενη παραβίαση για εικονικότητα ως προς το πρόσωπο.

2ος λόγος: Πραγματική η συνεργασία της με τον κ. - ουδεμία γνώση της για φερόμενες εικονικές του συναλλαγές.

3ος λόγος: Ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό της.

4ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου του έτους 2015.

5ος λόγος: Μη ορθή κατανομή των κανόνων του βάρους αποδείξεως.

6ος λόγος: Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον 3ο 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 01/01/2015 - 16/10/2015, 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 09/03/2022.

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

Επειδή τόσο ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Πάτρας όσο και ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, αναγνώρισαν πως οι περιγραφόμενες στα δύο (2) επίμαχα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες (επισκευές των ΙΧ οχημάτων της με αριθμούς κυκλοφορίας και) όντως παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα, έστω και από διαφορετικό προμηθευτή.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ (σελ. 8), η εξόφληση αμφοτέρων των επίμαχων φορολογικών στοιχείων έγινε μέσω επιταγών της προσφεύγουσας και από τον έλεγχο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της, προέκυψε η χρέωση αυτού με τα σχετικά ποσά.

Επειδή παράλληλα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει πως ο είχε αναλάβει ο ίδιος τη μεταφορά των οχημάτων από και προς τις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας με σκοπό την επισκευή τους.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, με την παρούσα κρίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει ότι ο εν λόγω προμηθευτής της δεν ήταν σε θέση να παρέχει ο ίδιος τις αναγραφόμενες στα παραστατικά υπηρεσίες και συνεπώς η ίδια **τελούσε σε καλή πίστη**.

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 προστατευόμενης 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 1^ο, 2^ο, 4^ο, 5^ο και 6^ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι με την παρούσα γίνεται δεκτός ο 3ος ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, παρέλκει η εξέταση των λοιπών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

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.