



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/05/2022

Αριθμός απόφασης: 2089

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

Ταχ. Δ/νση : 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 31/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου

ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. και Ειδικού 3/πλασίου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, 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 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, χρήσης 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 31.376,83 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 31.972,48 €, ήτοι συνολικό ποσό **63.949,01 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, χρήσης 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **1.989,50 €** ($= 3.979,00 * 50\%$).

Τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν από τα διαλαμβανόμενα στις από 27/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. και Ειδικού 3/πλασίου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ (αριθμός εντολής/...../02-11-2021), σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 136.421,00 € από την επιχείρηση «..... Α.Ε.», με ΑΦΜ:, τα οποία κρίθηκαν **εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής**.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε έτερος έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής/...../19-07-2021), σύμφωνα με τον οποίο, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «..... Α.Ε.», με ΑΦΜ: είναι εκδότης **εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής** για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Δε διαθέτει έδρα, αφού μετά το Φεβρουάριο του 2015 δεν είχε κατάστημα λειτουργίας. Από τον 3/2015 έως τις 12/09/2015 δεν είχε ούτε κατάστημα ούτε γραφείο ώστε να μπορεί να λειτουργήσει.
- Δε διαθέτει κατάλληλο προσωπικό για εξειδικευμένες εργασίες, όπως οι κατασκευαστικές, αλλά κι ούτε έχει μισθώσει κατάλληλο προσωπικό από άλλη οντότητα.
- Δε διαθέτει πάγιο εξοπλισμό (μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών, όπως οι κατασκευαστικές, αλλά κι ούτε έχει μισθώσει μηχανήματα από άλλη οντότητα.
- Οι αγορές της κρίθηκαν εικονικές από ελέγχους που έγιναν από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τους προμηθευτές της.
- Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές και διαμετακόμιση για το χρονικό διάστημα από την έναρξή της (24/10/2014) έως και 31/12/2015, ενώ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών στις οποίες προέβη, ήταν αμελητέας αξίας συγκριτικά με τον κύκλο εργασιών της.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ έκρινε τα παραστατικά **εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής**. Αποτέλεσμα της εν λόγω κρίσης του ελέγχου ήταν:

- η αφαίρεση της συνολικής καθαρής αξίας των επίμαχων τιμολογίων (136.421,00 €) από τις φορολογητέες εισροές της χρήσης,
- η επιβολή προστίμου 50% επί του Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στην καθαρή αξία των επιμέρους τιμολογίων της ως άνω προμηθεύτριας εταιρείας, τα οποία είχαν εκδοθεί το διάστημα 01/01/2015-16/10/2015 ($17.300,00 € * 23\% = 3.979,00 € * 50\% = 1.989,50 €$).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών του με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.

2ος λόγος: Παράνομη μη αναγνώριση των δαπανών και της έκπτωσης του Φ.Π.Α. των υπό κρίση τιμολογίων.

3ος λόγος: Μη νόμιμη επιβολή του επίδικου προστίμου-εσφαλμένη μη εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης διοικητικής κύρωσης.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είχε παρατεθεί αυτούσιος και στην υπ' αριθμόν/03-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή του με την οποία είχε προσβάλει την υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ (άρθ. 7 Ν. 4337/2015), φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ. Με την εν λόγω πράξη, είχε επιβληθεί πρόστιμο 40% επί της καθαρής αξίας των επιμέρους τιμολογίων της ως άνω προμηθεύτριας εταιρείας, τα οποία είχαν εκδοθεί το διάστημα 01/01/2015-16/10/2015.

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είχε εξεταστεί από την Υπηρεσία μας και είχε απορριφθεί για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην σχετική υπ' αριθμόν/22-03-2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

....

β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

....».

Επειδή εν προκειμένω, κατά τη χρήση 2015, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ύψους 31.376,83 €, που αφορά σε παραστατικά τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη κατά τη στιγμή των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή ωστόσο, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί καλοπιστία του λήπτη σε περίπτωση μη πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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 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.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 8 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 το άρθρο 79, παρ. 1 του Ν. 4472/2017, για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή εν προκειμένω οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκαν εντός της περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, ήτοι πριν την κατάθεση του Ν. 4472/2017 (13/5/2017), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 27/12/2021.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Ωστόσο, εν προκειμένω η επιβολή του προστίμου βασίζεται σε απολύτως σαφή διάταξη νόμου που καθορίζει το μεταβατικό στάδιο μέχρι την πλήρη κατάργηση των προστίμων για λήψη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ. &/2021 Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	31.376,83	31.376,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (50%)	15.688,72	15.688,72
Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής (*)	16.283,76	0,00

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.349,01	47.065,55
----------------------------	------------------	------------------

(*) Οι τόκοι του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ θα υπολογιστούν κατά τη στιγμή της καταβολής.

B)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 1.989,50 €

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.