



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

Καλλιθέα 31/10/ 2022

Αριθμός Απόφασης 3402

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, που εδρεύει στη περιοχή της νήσου –ΤΚ, κατά:

- Της υπ' αριθμ./...../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01 - 16/10-2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις 10-05-2022 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το αρ. Πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ2022 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2022), το από 28-12-2021 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4174/2013) καθώς και την από 20-10-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4174/2013), από την οποία προκύπτει ότι την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2015 επτακόσια σαράντα τρία (743) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής προς εβδομήντα πέντε (75) επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας 1.248.369,83€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εικονική επιχείρηση είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, που έλαβε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 41.744,60€.

Β) Κατόπιν αυτού, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, εξέδωσε την υπ' αριθ./2022 εντολή μερικού ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2015, προκειμένου να ελεγχθεί

ο προσφεύγων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, η οποία αφού έλαβε υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 16-03-2022 στον προσφεύγοντα, το υπ' αριθ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος συνέταξε την από 12-04-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων με βάση την οποία διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 41.744,60€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους.

Κατόπιν αυτών ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, εξέδωσε την υπ' αριθμ./...../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3 & 5 - ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 16/10/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 16.697,84€ (€41.744,60 x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 41.744,60€ εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 & 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της παραπάνω Πράξης προβάλλοντας ως μοναδικό λόγο την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε. 2042/10.5.2022** εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» ορίζεται ότι:

«1. Με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και

στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν.4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' -ΚΦΔ.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, **επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.**

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5, 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.4337/2015: «3. 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του

μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

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 του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α).... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, που τελέστηκαν έως και την 16.10.2015, επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται την εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης, ήτοι την εφαρμογή, αντί των επιβαλλομένων με βάση τις εν λόγω διατάξεις προστίμων, του κατ' αποκοπήν και άπαξ επιβαλλομένου ανά φορολογικό έτος προστίμου των 2.500,00 ευρώ.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Ε.2042/10.5.2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθώς και της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00 €, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, και η τέλεση των παραβάσεων ανάγεται έως και την 16.10.2015.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 θα πρέπει να τροποποιηθεί επί το ευνοϊκότερο σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./07-06-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ. αριθ./...../2022 πράξης.

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

Φορολογική περίοδο: 01/01 - 16/10/2015 (...../...../2022)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4174/2013: 2.500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.