



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 372

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - 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.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του με δηλωθείσα διεύθυνση
5. Τις πράξεις που προσβάλλονται με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την υπ' αριθμ. Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών (τμήμα 3ο Μονομελές).
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία επανεξετάζεται κατόπιν

της υπ' αριθμ. Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών (τμήμα 3ο Μονομελές) 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

Συνεπεία του από Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων ενεπλέκετο στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από βρετανικές οντότητες που εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων με σκοπό την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών αρχών μέσω της είσπραξης επιχορηγήσεων (.....), είχε διενεργηθεί έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, δυνάμει της υπ' αριθμόν εντολής ελέγχου.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο είχε διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων, κατά τη χρήση 2012, είχε λάβει ένα (1) τιμολόγιο εκδόσεως της βρετανικής οντότηταςσυνολικής καθαρής αξίας 99.305,00 €, το οποίο αφορούσε σε **ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών και δαπάνες για την προμήθεια εξοπλισμού και λογισμικού** για την ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου που είχε ενταχθεί στα πλαίσια του προγράμματος «ενίσχυση επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στον τομέα του ψηφιακού ευρυζωνικού περιεχομένου συνδέσεων Το εν λόγω τιμολόγιο κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία του.

Δεδομένης της λήψης του ανωτέρω εικονικού τιμολογίου, ο έλεγχος είχε κρίνει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για εξωλογιστικό προσδιορισμό τόσο του εισοδήματος του προσφεύγοντος, κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994, όσο και του Φ.Π.Α., κατά τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου, από τη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ είχαν εκδοθεί οι υπ' αριθμ.:

- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία είχε καταλογιστεί φόρος 3.038,67 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 2.850,29 € και εισφοράς αλληλεγγύης 483,02 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **6.371,98 €**,
- Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία είχε καταλογιστεί χρεωστικό υπόλοιπο από φόρο εκροών 1.525,86 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας 1.431,25 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **2.957,11 €** και
- Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, με την οποία είχε καταλογιστεί πρόστιμο λόγω λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία του, σύμφωνα με το άρθρο 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015, ύψους **19.861,00 €** (= 99.305,00 € * 20%).

Η προσφεύγουσα είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας, την από και αριθμό ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία είχε προσβάλλει ρητά **μόνο** την υπ' αριθμόν Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Η Υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη:

- ότι ο προσφεύγων είχε καταχωρήσει στα βιβλία της επιχείρησής του το επίμαχο τιμολόγιο ως αγορά παγίου και όχι ως δαπάνη,
- ότι δεν είχαν διενεργηθεί αποσβέσεις του εν λόγω παγίου εντός της χρήσης 2012,

- ότι δεδομένων των ανωτέρω, η λήψη και καταχώρηση του επίμαχου τιμολογίου στα βιβλία δεν είχε επηρεάσει το αποτέλεσμα της χρήσης 2012 και
- ότι το ύψος της συναλλαγής δεν ήταν τέτοιο που να επηρεάζει σε μεγάλη έκταση τα αποτελέσματα και να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον έλεγχο,

είχε κρίνει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ως αναιτιολόγητο και είχε ακυρώσει την υπ' αριθμόν Οριστική Πράξη.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε η υπ' αριθμόν δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών, με την οποία ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι μη ορθώς παραλείφθηκε από την Υπηρεσία μας η κρίση και επί των λοιπών δύο (2) καταλογιστικών πράξεων που εκδόθηκαν από την Α' Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, ήτοι των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., και
- Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πατρών (τμήμα 3ο Μονομελές), με την υπ' αριθμ. Απόφασή του έκρινε ότι η Υπηρεσία μας όφειλε να εξετάσει στην ουσία της την υπ' αριθμόν ενδικοφανή προσφυγή και καθ' ο μέρος αυτή στρέφεται κατά των δύο (2) ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων και **ανέπεμψε** προς τούτο την υπόθεση στην Υπηρεσία μας.

Ως προς την υπ' αριθμόν Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 3 του Ν. 2859/2000 «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή με την υπ' αριθμόν απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία ακύρωσε την υπ' αριθμόν καταλογιστική πράξη στη φορολογία εισοδήματος, κρίθηκε ότι μη ορθώς έλαβε χώρα εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επειδή συνεπώς, κατ' ακολουθία με τη φορολογία εισοδήματος, θα πρέπει να γίνει δεκτό πως και στη φορολογία Φ.Π.Α., μη ορθώς προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές με βάση εξωλογιστικό προσδιορισμό. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να κριθεί αμιγώς από πλευράς Φ.Π.Α. η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η

εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν».

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 με την ΠΟΛ 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35, παρ. 1 του Ν. 2859/2000: «Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

...

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

...».

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, το ένα (1) τιμολόγιο εκδόσεως της βρετανικής οντότηταςσυνολικής καθαρής αξίας 99.305,00 €, το οποίο έλαβε ο προσφεύγων και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του, αφορούσε σε **ενδοκοινοτική συναλλαγή** (ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσίας).

Επειδή σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομοθεσία, η εν λόγω συναλλαγή δηλώνεται με χρεωπίστωση, ήτοι με συμπερίληψη της καθαρής αξίας και του αναλογούντος Φ.Π.Α. τόσο στις φορολογητέες εκροές όσο και στις φορολογητέες εισροές της οικείας περιόδου.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 7), όπου απεικονίζονται τα νούμερα της υπ' αριθμόν εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. της κρινόμενης χρήσης 2012, ο προσφεύγων δεν είχε συμπεριλάβει το επίμαχο ληφθέν φορολογικό στοιχείο στη δήλωσή του, δεδομένου ότι τόσο το σύνολο των φορολογητέων εκροών (94.294,34 €) όσο και των φορολογητέων εισροών (13.373,10 €) υπολείπονται της καθαρής αξίας του εν λόγω φορολογικού στοιχείου (99.305,00 €).

Επειδή συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καθαρή αξία του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου (99.305,00 €) αλλά και ο αναλογών Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% (22.840,15 €) θα έπρεπε από την Υπηρεσία μας να αντιμετωπιστεί με χρεωπίστωση.

Επειδή ωστόσο, ο προσφεύγων δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν προκύπτει από νόμιμο τιμολόγιο, λαμβάνοντας υπόψη ότι η εικονικότητα αυτού έχει ήδη κριθεί με την υπ' αριθμόν απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή συμπερασματικά, ο αναλογών Φ.Π.Α. των 22.840,15 € θα πρέπει να καταλογιστεί μόνο ως Φ.Π.Α. εκροών, ήτοι ως φόρος αποδοτέος στο Δημόσιο από τον προσφεύγοντα, ως υποκείμενος στον φόρο λήπτης ενδοκοινοτικής υπηρεσίας που φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, με παρέχοντα μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο.

Επειδή η ανωτέρω θέση επιρρωνύεται και από την ΣτΕ 594/2022 με την οποία κρίθηκε ότι: (σκέψη 9): «...η εικονικότητα τιμολογίου πωλήσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσιών έχει ως συνέπεια τον μη συνυπολογισμό της αναγραφόμενης στο τιμολόγιο αξίας στις εισροές του λήπτη του τιμολογίου και την έκδοση πράξεως της φορολογικής αρχής με την οποία η φορολογική υποχρέωση του τελευταίου προσδιορίζεται αφού αφαιρεθεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στο τιμολόγιο αυτό από τον δηλωθέντα φόρο εισροών. Ωστόσο, η εικονικότητα του τιμολογίου δεν απαλλάσσει τον εκδότη του από την υποχρέωση αποδόσεως στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στην αξία του τιμολογίου ως φόρου εκροών, η υποχρέωση δε αυτή είναι διακριτή από την φορολογική υποχρέωση του λήπτη του τιμολογίου...».

Επειδή θα πρέπει να επισημανθεί πως η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ έκρινε υπόθεση με πραγματικό όπου είχε εκδοθεί εικονικό τιμολόγιο από επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα προς έτερη επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ελλάδα, συναλλαγή όπου ο αναλογών Φ.Π.Α. είναι αποδοτέος καταρχήν από τον εκδότη του τιμολογίου, σύμφωνα με την περ. (α') της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν. 2859/2000. Ωστόσο, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το σκεπτικό της απόφασης του ΣτΕ έχει εφαρμογή και στην κρινόμενη υπόθεση, όπου η εικονική (ή μερικώς εικονική) συναλλαγή έλαβε χώρα μεταξύ ενός υποκειμένου στο φόρο εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος (εκδότης) και ενός υποκειμένου στο φόρο εγκατεστημένου στην Ελλάδα (λήπτης-προσφεύγων), όπου ο αναλογών Φ.Π.Α. είναι αποδοτέος από τον τελευταίο, σύμφωνα με την περ. (στ') της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν. 2859/2000. Με άλλα λόγια, το κριθέν από το ΣτΕ, ότι δηλαδή ο φόρος που αναλογεί σε εικονικό τιμολόγιο με τόπο φορολογίας συναλλαγής την Ελλάδα, είναι σε κάθε περίπτωση αποδοτέος στο ελληνικό Δημόσιο, δεν μπορεί να επηρεάζεται από το πρόσωπο που είναι κατά περίπτωση υπόχρεος προς απόδοση αυτού.

Επειδή ανάλογη θέση έχει λάβει η Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (Τμήμα Α') με το αρ. πρωτ. ΔΕΛ Γ 166185 ΕΞ ΕΜΠ 2019 ΕΜΠ/25-11-2019 έγγραφο με θέμα «Διοικητικές κυρώσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από ενδοκοινοτικές συναλλαγές».

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση, η αξία των φορολογητέων εκροών προσδιορίζεται σε: αξία βάσει δήλωσης (94.294,34 €) + αξία ληφθέντος επίμαχου τιμολογίου (99.305,00 €) = 193.599,34 €. Ωστόσο, δεδομένου ότι στην προσβαλλόμενη πράξη είχε προσδιοριστεί αξία φορολογητέων εκροών ίση με 101.837,89 € (ήτοι μικρότερο ποσό), **διατηρείται** το εν λόγω ποσό και με την παρούσα απόφαση, προκειμένου να μην επέλθει χειροτέρευση της θέσης του φορολογουμένου κατά την ειδική διοικητική διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς την υπ' αριθμόν Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Επειδή όπως προελέχθη, η **εικονικότητα** του ληφθέντος επίμαχου τιμολογίου **έχει ήδη κριθεί με την υπ' αριθμόν απόφαση της Υπηρεσίας μας.**

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με σχετική απόφασή του (ΣτΕ 2319/2021) έκρινε ότι:

«...»

13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίσθηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την

παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), **επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο**, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

14. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 5 και 6 και όσα εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, σε υπόθεση όπως η παρούσα, **βρίσκει πεδίο εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή**, δεδομένου ότι (α) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι συγκρίσιμη με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 (και 5) του ν. 4337/2015 για (τέτοια) παράβαση αναγόμενη στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, βάσει της οποίας έχει επιβληθεί από τη φορολογική Διοίκηση το επίδικο πρόστιμο, (β) η εν λόγω νεότερη ρύθμιση δεν συνδέεται με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, (γ) η θεσπισθείσα με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 νέα ρύθμιση περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων για την επίμαχη παράβαση (άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013) δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με το ανωτέρω ζήτημα.

...».

Επειδή η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ υιοθετήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση μέσω της Ε. 2042/2022, με την οποία διευκρινίστηκε ότι «...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...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου έλαβε χώρα εντός της χρήσης 2012, ήτοι πριν την και κατά συνέπεια, τυγχάνει εφαρμογής η ανωτέρω εγκύκλιος, λαμβάνοντας υπόψη και την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης.

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα απόφαση το επιβληθέν πρόστιμο περιορίζεται στο ποσό των **2.500,00 €** του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι:

- την επικύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και
- την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ χρήσης 2012.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.525,86
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας	1.431,25
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.957,11

Β) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.500,00 €

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
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.