



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/12/2024

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

Αριθμός απόφασης: 3377

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των:

- ΑΦΜ κατοίκου οδός
- ΑΦΜ κατοίκου οδός

ως μελών ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των:

-, ΑΦΜ κατοίκου οδός και
-, ΑΦΜ κατοίκου οδός,

ως μελών της, ΑΦΜ η οποία υπεβλήθη **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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού **22.862,00 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Επανάληψη Διαδικασίας) του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ. εντολών ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμόν απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας (Τμήμα 12^ο Μονομελές), με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμόν Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ ως νομικά πλημμελής, καθότι είχε εκδοθεί στο όνομα Α.Φ.Μ.μετά τον θάνατό του που επήλθε στις 01/11/2019 και χωρίς σε αυτήν να γίνεται αναφορά των κληρονόμων του. Με την εν λόγω δικαστική απόφαση ακυρώθηκε και η εκ μέρους της Υπηρεσίας μας σιωπηρή απόρριψη της υπ' αριθμόν ενδικοφανής προσφυγή που είχε ασκηθεί.

Η ανωτέρω αρχική καταλογιστική πράξη εδραζόταν στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ (αρ. εντολής Αιτία για τον έλεγχο είχε αποτελέσει η απόΈκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας-Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) & ν. 4174/2014 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το πόρισμα της οποίας ήταν ότι η επιχείρηση, με Α.Φ.Μ. αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία της ανωτέρω εκδότριας επιχείρησης ήταν και η ατομική επιχείρηση του θανόντος Α.Φ.Μ. η οποία έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2014 και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 99.400,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 22.862,00 € και τα οποία αφορούν σε επισκευαστικές εργασίες σε οίκημα ιδιοκτησίας του στη Χώρα

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, κατόπιν προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, είχε κρίνει ότι δε στοιχειοθετείται καλή πίστη εκ μέρους του θανόντος Α.Φ.Μ. Ως αποτέλεσμα αυτού, δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των σχετικών δαπανών (ποσό 22.862,00 €) επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεδομένης της μη προσκόμισης εκ μέρους των προσφευγουσών κάποιου στοιχείου ικανού να μεταβάλει το αποτέλεσμα του αρχικού ελέγχου, με την ουσία του οποίου άλλωστε δεν ασχολήθηκε ούτε το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας, εξέδωσε νέα καταλογιστική πράξη, στην οποία αναγράφονται τα ονόματα του κληρονόμων του θανόντος.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παράβαση αρ. 28 και 64 ν.4174/2013-Αοριστία και πλήρης έλλειψη αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου.

2ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του αρ. 55 ν.4174/2013-Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί της ανυπαρξίας των συναλλαγών, με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί εσφαλμένα φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σε βάρος της κοινωνίας μας ως κληρονόμοι του

3ος λόγος: Επικουρικά, καλή πίστη κατά τη συναλλαγή του με και τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην προμηθεύτρια εταιρεία της ατομικής επιχείρησης του θανόντος Α.Φ.Μ. ήτοι στην εταιρείαμε Α.Φ.Μ. κρίθηκε ότι πρόκειται για μια επιχείρηση που δεν ήταν σε θέση να παρέχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα εκδιδόμενα από αυτήν φορολογικά στοιχεία για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Αναζητήθηκε στη διεύθυνση της δηλωθείσας έδρας της δίχως να εντοπιστεί.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σε προμηθευτές της για να εξακριβωθεί η ύπαρξη αγορών της, καταλογίστηκε πλήθος παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά αυτοκίνητα ΦΙΧ, παρά μόνο τρία (3) ΕΙΧ αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού.
- Διαπιστώθηκε δυσαναλογία μεταξύ των αγορών και των πωλήσεών της.
- Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί, σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών.

Επειδή οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι ο θανών, Α.Φ.Μ.ήταν σε κάθε περίπτωση καλόπιστος καθώς είχε επαφή με τον τον οποίο δικαιολογημένα θεωρούσε ως εργαζόμενο της εταιρείας με Α.Φ.Μ. εφόσον του είχε παρουσιαστεί ως τέτοιος, παραδίδοντάς του μία επαγγελματική κάρτα της εν λόγω εταιρείας με το όνομά του. Επικαλούνται επίσης ότι ο θανών, λόγω σοβαρών κινητικών προβλημάτων που αντιμετώπιζε, διέμενε σε μόνιμη βάση με την οικογένειά του μεταβαίνοντας μόνο κατά τους θερινούς μήνες. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, η αναζήτηση κατασκευαστικής εταιρείας και συνεργατών για την εκπόνηση των εργασιών ανακαίνισης να διενεργηθεί εκ του μακρόθεν στην Αθήνα. Επιπρόσθετα, αυτός ήταν και ο λόγος που ο κ. προσφέρθηκε να συνδράμει τον θανόντα, ερχόμενος αυτοπροσώπως στην κατοικία του για να εισπράξει σε μετρητά την αμοιβή προκειμένου στη συνέχεια να την καταθέσει (ο ίδιος ή άλλος συνεργάτης σε τραπεζικό λογαριασμό της τελευταίας. Για τη δική του διασφάλιση, ο θανών λάμβανε αποδείξεις είσπραξης των ποσών που είχε πληρώσει σε μετρητά, ενώ στη συνέχεια, του παρέδιδε αποδεικτικά κατάθεσης των μετρητών σε λογαριασμό Όταν, δε, από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι προσφεύγουσες ενημερώθηκαν ότι τα εν λόγω καταθετήρια ήταν πλαστά, άσκησαν αμέσως την από

.....έγκληση κατά της εταιρείας, προκειμένου να βρεθεί ο υπαίτιος της τέλεσης του αδικήματος της πλαστογραφίας. Μάλιστα, προς επίρρωση του ισχυρισμού τους περί καλής πίστης του θανόντος, Α.Φ.Μ. επικαλούνται το γεγονός πως ο ίδιος, προτού αποβιώσει, είχε προσκομίσει ο ίδιος στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ τα επίμαχα καταθετήρια, πράγμα που, όπως είναι λογικό, δε θα συνέβαινε εφόσον γνώριζε την πλαστότητα αυτών.

Επειδή ασχέτως της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών (επισκευαστικών εργασιών), κρίσιμο στοιχείο για την έκπτωση των σχετικών ποσών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., είναι η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 του Ν. 4172/2013, 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000 και τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1071/2015 και 1097/2016. Αυτό σημαίνει ότι, σε μία θεωρητική περίπτωση, μπορεί κάποιες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί, αλλά η λήπτρια επιχείρηση να μη δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες, εφόσον **γνωρίζει** ότι ο πραγματικός πάροχος των υπηρεσιών/πωλητής των αγαθών είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή παράλληλα, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- η προσκομιζόμενη εκ μέρους των προσφευγουσών επαγγελματική κάρτα (σχετ. 16) δεν αναγράφει το όνομα επί του σώματος αυτής, αλλά αυτά έχουν γραφτεί με το χέρι σε χαρτί Α4, ήτοι δεν προκύπτει στοιχείο που θα έπειθε τον θανόντα για την επαγγελματική σχέση με την εταιρεία,
- από τις προσκομισθείσες στον έλεγχο αποδείξεις είσπραξης μετρητών, δεν προκύπτει το όνομα ως εισπράξαντος τα ποσά. Σε αυτή τη βάση, αποτελεί παράδοξο για τον θανόντα να δεχόταν να καταβάλλει μεγάλα ποσά σε μετρητά σε κάποιον, του οποίου τα στοιχεία δεν αναγράφονταν επί των αποδείξεων είσπραξης που του παρέδιδε, αρκούμενος στην αόριστη αναφορά στο νομικό πρόσωπο
- αποτελεί παράδοξο η επιλογή ως του προσώπου που θα κατέθετε τα μετρητά σε τραπεζικό λογαριασμό και όχι κάποιο μέλος της οικογένειας ή της ατομικής επιχείρησης του θανόντος,
- αποτελεί παράδοξο η επιλογή της εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων με μετρητά, αντί μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, που εκείνη την περίοδο αποτελούσε επαγγελματική πρακτική μιας υγιούς συναλλαγής,
- η προσκόμιση των καταθετηρίων που αποδείχτηκαν πλαστά από τον ίδιο τον θανόντα στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ουδέν προσδίδει ως προς την καλή του πίστη, εφόσον δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο να γνώριζε για την πλαστότητα αυτών και εντούτοις να ήλπιζε αυτό να μη διαπιστωθεί από τον έλεγχο.

Επειδή στα πλαίσια της επανάληψης της διαδικασίας εκ μέρους του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι προσφεύγουσες προσκόμισαν την υπ' αριθμόν Διάταξη του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Αθηνών (ΑΒΜ:), με την οποία απορρίφθηκε μεν η από Έγκληση κατά (νόμιμος εκπρόσωπος) λόγω παραγραφής, ωστόσο αυτές επικαλούνται πως ο

Εισαγγελέας έκρινε ότι υπήρχαν επαρκείς ενδείξεις για την τέλεση του αδικήματος της πλαστογραφίας.

Επειδή ωστόσο, από το σώμα του ανωτέρω εγγράφου, ουδόλως προκύπτει ο ισχυρισμός των προσφευγουσών, αλλά αντιθέτως προκύπτει ότι ο Εισαγγελέας δεν εξέτασε επί της ουσίας το ζήτημα, καθώς αναφέρει ρητά ότι «Εκ των ανωτέρω και **ανεξαρτήτως αν προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις ότι ο εγκαλούμενος [...]. Κατόπιν των ανωτέρω, κατά την κρίση μας, εν προκειμένω το καταγγελλόμενο αδίκημα δεν φέρει το χαρακτήρα κακουργήματος, αλλά πλημμελήματος και δεδομένου ότι από τον φερόμενο χρόνο τέλεσης αυτού (έως 16.12.2014) έως σήμερα παρήλθε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της πενταετίας και δε συνέτρεξε περίπτωση αναστολής της παραγραφής, κατά τα αναφερθέντα στο νομικό μέρος της παρούσας, το αξιόποινο αυτού έχει εξαλειφθεί λόγω παραγραφής και συνακόλουθα, η υπό κρίση έγκληση καθίσταται νόμω αβάσιμη και για το λόγο αυτό πρέπει να απορριφθεί. Τέλος, στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 580 παρ. 4 του Κ.Π.Δ. για την επιβολή σε βάρος της εγκαλούσας των δικαστικών εξόδων, αφού, λόγω του νόμω αβασίμου, δε διερευνήθηκε η αλήθεια των αναφερόμενων στην υπό κρίση έγκληση πραγματικών περιστατικών».[οι έντονοι χαρακτήρες από την Υπηρεσία μας].**

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, κρίνεται πως ο θανών Α.Φ.Μ. ήταν σε θέση να γνωρίζει ότι η εταιρεία με Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και κατά συνέπεια, ο ίδιος δεν τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή συμπερασματικά, από τη στιγμή που ο θανών Α.Φ.Μ. δεν τελούσε σε καλή πίστη, δε δύναται να εκπέσει τα ποσά που περιλαμβάνονται στα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000 και την εγκύκλιο ΠΟΛ 1097/2016.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των:

- ΑΦΜ κατοίκου, οδός και
-, ΑΦΜ κατοίκου οδός

ως μελών ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	22.862,00
Πρόστιμο άρθ. 58Α ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	0,00 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.862,00

(*) Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, καθότι δεν είχε επιβληθεί ούτε και με την υπ' αριθμόν αρχική Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ. Ο

λόγος ήταν ότι είχε ταυτόχρονα εκδοθεί η υπ' αριθμόν Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του ν.4472/2017 (βλ. άρθ. 58^Α, παρ. 5 ν.4174/2013).

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**

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.