



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-05-2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1569

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

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. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **8-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κάτοικο κατά της με αριθ. /19-10-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρ. 7 §3,5 ν. 4337/2015, της με αριθ. /19-10-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρ. 55 ν. 4174/2013 και αρθ. 79§1 ν.4472/2017 και της με αριθ. /19-10-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **8-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

-Με την υπ' αριθ./**19-10-2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 6.486,00€ πλέον προστίμου αρθ.58^Α ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 3.243,00€ , ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **9.729,00€**, λόγω έκπτωσης από τον φόρο εισροών ποσού ΦΠΑ ύψους 6.486,00€ που αναλογεί σε οκτώ (8) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.200,00€ τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία.

-Με την υπ' αριθ./**19-10-2020** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **5.640,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διότι έλαβε οκτώ (8) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.200,00€ πλέον ΦΠΑ 23% ύψους 6.486,00€.

-Με την υπ' αριθ./**19-10-2020** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.243,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου άρθρ. 55 ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του αρθ. 79§1 ν.4472/2017, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του ποσού ΦΠΑ ύψους **6.486,00€** που αναλογεί σε οκτώ (8) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.200,00€ τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία.

Ιστορικό: Τα ως άνω πρόστιμα και διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, ν.2859/00 και ν. 4093/2012 από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης δυνάμει της υπ'αριθμ./18-5-2020 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ'άρθμ./12-3-2020 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Εγγράφου/18-03-2020) Πληροφοριακού Δελτίου της ΙΓ'Δ.Ο.Υ. Αθηνών, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ από τον οποίο προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την

αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε κατά το έτος 2014 οχτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.200,00€ και αναλογούντος ΦΠΑ 6.866,65€ εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ Ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών καθώς και τα προσκομισθέντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου στοιχεία από την ελεγχόμενη, απεδέχθη εν μέρει τους ισχυρισμούς της και έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την ως άνω εκδότη επιχείρηση, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και οι περιγραφόμενες σε αυτά παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούν πραγματικές συναλλαγές οι οποίες έχουν παρασχεθεί από τρίτα πρόσωπα και όχι από την επιχείρηση «.....».

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Αποδεικνύεται ότι δεν τίθεται επουδενί θέμα εικονικότητας, εν προκειμένω, καθόσον είναι κοινώς γνωστό ότι, για τη στοιχειοθέτηση του συγκεκριμένου είδους της αποδιδόμενης στην επιχείρησή του παράβασης, το κατ' εξοχήν κρίσιμο και άκρως απαραίτητο στοιχείο αυτής είναι η έλλειψη καλής πίστης του λήπτη, ως προς το πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων.
2. Στην υπό κρίση περίπτωση οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πλήρως και καθ' ολοκληρία νόμιμες, καθόσον ΔΕΝ καταλείπεται η παραμικρή αμφιβολία ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ήταν αυτή που προέβη πράγματι στην εκτέλεση όλων των συμφωνηθεισών εργασιών και, επομένως, δεν απεκρύβη καμία απολύτως φορολογική υποχρέωση εξ αμφοτέρων των συμβληθέντων μερών, σχετιζόμενη με τις εν λόγω συναλλαγές.
3. Ειδικώς, ως προς τον καταλογισμό Φ.Π.Α. (και προστίμου Φ.Π.Α.) η φορολογική αρχή ενήργησε και εναντίον προς τα διαταχθέντα από την υπ' αριθμ. **134/2016** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την οποία έγινε δεκτό ότι *«ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο εκροών, τον φόρο εισροών, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας»* έχει γίνει αποδεκτή από τον προϊστάμενο της ΑΑΔΕ (βλ. **ΠΟΛ 1097/2016**) και ως εκ τούτου ήταν και είναι υποχρεωτική από τη Διοίκηση.
4. Η παράλειψη της μη θεώρησης των σχετικών Συμφωνητικών Συνεργασίας με τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, δεν του αποστερεί μια την αποδεικτική αξία της μεταξύ τους συναλλαγής και δεν μπορεί να θεμελιώσει εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.
5. Επίκληση της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος. Στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή μη νομίμως επέβαλε κυρώσεις και φορολογικά βάρη εις βάρος του, δυνάμει κατά χρόνο μη ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων και ως εκ τούτου οι σχετικοί καταλογισμοί τυγχάνουν ακυρωτέοι ως προδήλως παράνομοι.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι:
«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : *«.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»*

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι: *«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 παρ. 6 & 8 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

...8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣτΕ**, : «αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1071/2015** κοινοποιήθηκε η με αρ. **170/2014 γνωμοδότηση** του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό ότι ο **καλής πίστεως** λήπτης φορολογικού στοιχείου,

εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 19-10-2020 έκθεση ελέγχου Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, ο υπό κρίση έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το υπ' αριθμ./12-3-2020 Δελτίο Πληροφοριών της Γ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, καθώς και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου προς απόδειξη των κρινόμενων συναλλαγών με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, έκρινε ότι τα οχτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 28.200,00€ τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα κατά το έτος 2014 από την ως άνω επιχείρηση, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι οι περιγραφόμενες στα τιμολόγια υπηρεσίες αφορούν πραγματικές συναλλαγές οι οποίες έχουν παρασχεθεί από τρίτα πρόσωπα-και όχι από την επιχείρηση «.....», καθώς όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου: «..το επίμαχο διάστημα της παροχής (χρήση 2014) η «.....» ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση» όμως, «..δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση του συνόλου των έργων που έχει τιμολογήσει, χωρίς ωστόσο να προκύπτει η συναλλακτική ανυπαρξία της ως προς τις υπό κρίση παροχές.» . Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι «..τα υπό κρίση εκδοθέντα τιμολόγια από την επιχείρηση «.....» προς την ελεγχόμενη για την χρήση 2014, τα οποία δεν είναι δυσανάλογης αξίας με τα έργα για τα οποία εκδόθηκαν είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αλλά αφορούν πραγματικές συναλλαγές, ενώ από τον τρόπο εξόφλησης προκύπτει το καλόπιστο του λήπτη ως προς το πρόσωπο του παρέχοντος.»

Επειδή ο έλεγχος σύμφωνα με την από 19-10-2020 ως άνω αναφερόμενη, έκθεση ελέγχου του ΚΦΑΣ εξέδωσε την υπ' αρ./19-10-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7 §3 περ.δ', §5 ν. 4337/2015. Ακολούθως, συνέταξε τις από 6-11-2020 σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ, και εξέδωσε την υπ' αρ./19-10-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ. 55 ν. 4174/2013 και αρθ. 79§1 ν.4472/2017 και την με αριθ./19-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 χωρίς ωστόσο να διενεργήσει έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος **καθόσον έκρινε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της.**

Επειδή με το **άρθρο 7 του Ν. 4337/2015** εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 ορίζεται ότι:

«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) ...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 σύμφωνα και με την Εγκύκλιο **ΠΟΛ 1252/2015**, όπου ορίζεται ότι «για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α...δ. **Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.**

Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015)».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη διαπράχθηκε εντός του έτους 2014, ήτοι πριν τη δημοσίευση του ν.4337/2015 (17-10-2015) ενώ κατά την ημερομηνία αυτή δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου η οποία έλαβε χώρα στις 19-10-2020.

Επειδή όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της αρμόδια Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα από το κεφάλαιο ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ (σελ.14) , ο υπό κρίση έλεγχος δεν αμφισβητεί την καλοπιστία της ελεγχόμενης επιχείρησης ως προς το πρόσωπο του παρέχοντος την υπηρεσία.

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμ. 972/2020 Απόφασή του έκρινε για παράβαση λήψης εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, τιμολογίων, η οποία είχε λάβει

χώρα σε έτη που ίσχυαν οι διατάξεις του ν. 2523/97, ότι «..Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977.»

Επειδή στο άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 2523/97, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του, οριζόταν ότι: «10.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: α).. 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 στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 ν. 4337/2015 δεν προβλέπεται η περίπτωση παράβασης λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων όταν αποδεικνύεται η **καλοπιστία του λήπτη** ως προς το πρόσωπο του παρέχοντος την υπηρεσία, παρά μόνο η περ. δ' της παρ. 3, ήτοι επιβολή προστίμου ίσο με το 20% της συνολικής αξίας των ληφθέντων στοιχείων όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή ωστόσο συναφής διάταξη δεν υπήρχε ούτε και με τις διατάξεις του προϊσχύοντος Ν.2523/97, υπό το πρίσμα των διατάξεων βάση των οποίων το Συμβούλιο της Επικρατείας εξέδωσε την προαναφερόμενη 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 ενασχόληση 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 εννοϊκή 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 διοικούμενων προς τη διοίκηση, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με την προαναφερθείσα απόφαση του ΣτΕ και ως εκ τούτου η με αρ. **273/19-10-2020** προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει με την παρούσα ακυρωτέα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 55 παρ. 2 περ.δ ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:
«..δ) 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.
Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **8 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι 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, με τις διατάξεις του **άρθ. 79 ν. 4472/2017** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 79 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

*1. 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 σύμφωνα με την από 6-11-2020 σχετική έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τη διαπιστωθείσα παράβαση περί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, επέβαλλε με την υπ'αρ./6-11-2020 προσβαλλόμενη πράξη πρόστιμο ΦΠΑ ίσο με το 50% του ποσού φόρου που αναλογεί στο σύνολο της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων όπως ορίζεται στις σχετικές διατάξεις του αρθ.55 §2 περ. δ' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 79 ν.4472/2017.

Επειδή ωστόσο λόγω ακύρωσης της με αρ./6-11-2020 σχετικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ δεν είναι δυνατή η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για την παράβαση της λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη για την ελεγχόμενο έτος για τους ομοίως ως άνω αναφερόμενους λόγους.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ.1 του ν.2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

«1. 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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 §1 περ.β του ν. 2859/00** δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1097/2016** κοινοποιήθηκε η με αρ.134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, σύμφωνα με την οποία :

«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 ειδικότερα, στην με αρ.134/2016 προαναφερόμενη γνωμοδότηση του ΝΣΚ , αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«Επί του πρώτου ερωτήματος

13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, **ήταν στο σύνολο τους πραγματικές**, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο **ήταν τυπικά νόμιμο**, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ, (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και **προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο**, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο **υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν**, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από

τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με , αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, Ολ [ΝΣΚ 28/2015](#), [ΝΣΚ 572/2011](#)).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

20. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και ως προερχόμενο από φορολογικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες κρίσεις) και, ως εκ τούτου, **δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη και κατ' επέκταση ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος σε αυτή φόρου εισροών από το φόρο εκροών του ως άνω λήπτη.**

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

Επειδή από τα προαναφερόμενα σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθίσταται σαφές ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, ως καλόπιστος λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, δύναται να εκπέσει τον αναλογούντα ποσό ΦΠΑ επί της αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, καθόσον σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις έκπτωσής του, ήτοι η συναλλαγή ήταν πραγματική, τα ληφθέντα στοιχεία ήταν νομότυπα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και ο εκδότης ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./8-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜκαι την ακύρωση της με αριθ./19-10-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρ. 7 §3,5 ν. 4337/2015, της με αριθ./19-10-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρ. 55 ν. 4174/2013 και αρθ. 79§1 ν.4472/2017 και της με αριθ./19-10-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης

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

Φορολογικό έτος 2014

- Υπ'άρ./19-10-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ. 7 §3,5 ν. 4337/2015: **0,00€**
- Υπ'άρ./19-10-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ. 55 ν. 4174/2013 και αρθ. 79§1 ν.4472/2017: **0,00€**
- Υπ' αρ./19-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
Σύνολο φόρου για καταβολή: **0,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 .