



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 3583

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3.Την από 26.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στονκατά της υπ. αρ./30.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4.Την ως ανωτέρω αναφερόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από 30.12.2020 έκθεση μερικού έλεγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εφαρμογής διατάξεων Ν. 4091/2012(ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) της

5.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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:

Με την υπ.αρ./30.12.2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και παρ.5 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 01.01.2014-31.12.2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, γιατί έλαβε, δέκα οχτώ(18) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 144.818,85 ευρώ, πλέον ΦΠΑ(13%) 18.826,45 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 163.645,30 ευρώ, από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη , κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ,παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ιδίου νόμου και του άρθρου 2 παρ.3 του ΚΦΑΣ, ή 5 των ΕΛΠ, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του ν. 2523/1997 όπως ισχύουν με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 28.963,77 ευρώ.(καθαρή αξία 144.818,85 ευρώ χ 20%).

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διενεργήθηκε έλεγχος(αρ. εντολής/2020) για την, διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) και

N.4174/2013(ΚΦΔ) την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014. Αιτία έλεγχου αποτέλεσε, το με αρ. πρωτ./21-04-2020 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης με το οποίο έγινε γνωστό ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:,και κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο κρέατος βοοειδών, νωπού ή απλής ψύξης, τα έτη 2012,2013 και 2014 ήταν λήπτης και εκδότης εικονικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, διαπιστώθηκε ότι η παραπάνω επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτή, αλλά κρίθηκε συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς στερούνταν κατάλληλων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, για την σωστή διατήρηση και προώθηση των εμπορευμάτων της καθότι επρόκειτο για κρέας νωπό ή και απλής ψύξης, δεν διενέργησε ποτέ πραγματικές αγορές καθότι ο κύριος προμηθευτής της «.....» δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις αυτών των εμπορευμάτων.

Ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης μαζί με τις εκθέσεις έλεγχου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ, καθώς και τα προσκομισθέντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου στοιχεία από την προσφεύγουσα, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς οι συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά είναι πραγματικές, ήτοι, τα εμπορεύματα –ποσότητες βοείου κρέατος, έχουν παραληφτεί από την προσφεύγουσα, όχι όμως από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:αλλά από τρίτα πρόσωπα και επέβαλε το πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω οριστικής πράξης προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- α) Πλημμελής τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.
- β) Μη νόμιμη έκθεση έλεγχου και συνακόλουθα καταλογιστική πράξη.
- Γ) Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
- Δ) Πραγματοποίηση συναλλαγών - Καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.1 και 2 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 55 Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση»....

2) γ) ...αα) ..ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.»

Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου,[.....]. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 6 & 8 του Ν. 4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

«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 αξιόγραφων, 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 ΠΟΛ 1210/2013 « Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170 Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», ορίζεται ότι:

Κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», στο εξής ΚΦΔ, και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους.

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013), προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ) ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου (26.7.2013)[.....]

Πρόστιμα ΚΦΑΣ – ΚΒΣ

[.....] Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις:

α).....β) **Η παραγράφος 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., για πράξεις που διαπράττονται από 26.7.2013.[.....]**

Επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για πράξεις που διαπράττονται από 26.7.2013 και εφεξής.

.....

Γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται οι παραβάσεις σχετικά με την έκδοση ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία διαφοροποιούνται ανάλογα με το πρόσωπο του εκδότη και του λήπτη και κλιμακώνονται ως προς το ύψος του προστίμου, όπως αναλυτικά περιγράφεται κατωτέρω

Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ανάλογα με το αν η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι

τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας.

Ειδικότερα:

Γβ.2.2. Όταν ο λήπτης τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015(17.10.2015) 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:

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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 την Πολ.1252/20.11.2015 Παροχή διευκρινήσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013,άρθρα 53-62) ορίζεται ότι:

«5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 Ν. 4337/2015 , σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 Ν. 4342/2015 , Α` 143), ενώ από

17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β Ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α)... β)... γ) Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. δ)..ε)...

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 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) και μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση αριθμό 972/2020 του Σ.τ.Ε.(Τμήμα Β), κρίθηκε ότι:

«6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Προκύπτει, ειδικότερα, ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός, που προμηθεύθηκε η αναιρεσεύουσα, εισήχθη πράγματι στη χώρα, εκτελωνίσθηκε κατόπιν υποβολής των αναγκαίων προς τούτο διασαφήσεων και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Εμπορικής Τράπεζας, οι οποίες πληρώθηκαν στις 6.1.1999 στο υποκατάστημα της ίδιας τράπεζας στο Dusseldorf σε πίστωση λογαριασμού του Κ. Κ., ο οποίος εφέρετο ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως. 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. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν. 2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του

τιμολογίου και τον αναλογούνται φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. ...»]. Και ναι μεν η αναιρεσεύουσα, ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όφειλε, κατ' αρχήν, να έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου της και εκδότη των φορολογικών στοιχείων, πλην, όμως, ενόψει του ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν αλλοδαπή επιχείρηση και τα τιμολόγια έφεραν όλα τα εξωτερικά στοιχεία που απαιτούνται για τη νομότυπη κατάρτισή τους, περιλαμβανομένου και αριθμού φορολογικού μητρώου της εκδότριας επιχειρήσεως [γεγονός που προκύπτει εμμέσως εκ του ότι τα στοιχεία αυτά έγιναν δεκτά από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές κατά τον εκτελωνισμό των αντίστοιχων μηχανημάτων (πρβλ. ΣτΕ 2682/2008)], θα ήταν, εν προκειμένω, αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να απαιτηθεί από την αναιρεσεύουσα να έχει προβεί – λαμβανομένων υπόψη και των μέσων και δυνατοτήτων, που είχαν στη διάθεσή τους οι φορολογούμενοι το 1998, για την αναζήτηση στοιχείων αφορώντων αλλοδαπές επιχειρήσεις – σε πρόσθετες ενέργειες για την εξακρίβωση του «φορολογικώς υπαρκτού» της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως, όπως στην αναζήτηση της εγγραφής της στα φορολογικά μητρώα της Γερμανίας ή στο τοπικό εμποροβιομηχανικό επιμελητήριο ή της καταχωρήσεως της συγκεκριμένης συναλλαγής στο σύστημα VIES, πληροφορίες τις οποίες, άλλωστε, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, φαίνεται ότι και η ίδια η φορολογική αρχή άντλησε κατόπιν συνεννοήσεώς της με πρεσβείες της Ελλάδας στο εξωτερικό και με τις γερμανικές φορολογικές αρχές. Περαιτέρω, υπέρ της απόψεως περί συνδρομής εν προκειμένω του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας συνηγορεί και το γεγονός ότι στη δηλωθείσα έδρα της εκδότριας των τιμολογίων επιχειρήσεως λειτουργούσε η ατομική επιχείρηση της συζύγου του φερόμενου ως νομίμου εκπροσώπου της, γεγονός που ευλόγως μπορούσε να δημιουργήσει στην αναιρεσεύουσα την πεποίθηση ότι στην ίδια διεύθυνση λειτουργούσε νομίμως και η αντισυμβαλλόμενη της επιχείρηση. Εξάλλου, δεν αρκεί για να στηρίξει την κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας το γεγονός ότι τα μηχανήματα, για τα οποία εκδόθηκαν τα εικονικά τιμολόγια, ήταν μεταχειρισμένα και όχι καινούργια, όπως ανακριβώς ανεγράφη επ' αυτών, διότι το γεγονός αυτό μπορούσε να αποτελέσει μόνο ΚΑΛΟΠΙΣΤΟΣ ΛΗΠΤΗΣ ΔΕΚΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ-ΚΦΑΣ -ν λόγο ανακλήσεως της σχετικής πράξης υπαγωγής της

συγκεκριμένης προμήθειας στις διατάξεις της επενδυτικής νομοθεσίας, λόγω μη τηρήσεως των όρων της αρχικής εγκριτικής αποφάσεως, πράγμα, άλλωστε, που συνέβη. Συνεπώς, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας ως προς τον εκδότη των αφορώντων την συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων και ότι, ως εκ τούτου, η αναιρεσεύουσα υπέπεσε στην αποδοθείσα σ' αυτήν παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων, δεν είναι νόμιμη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει η κρινόμενη αίτηση να γίνει δεκτή και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση να εξαφανισθεί, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών λόγων αναιρέσεως. Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υπόθεση δεν χρήζει διευκρινίσεως ως προς το πραγματικό, το Δικαστήριο την κρατεί, δικάζει την έφεση της αναιρεσεύουσας, δέχεται αυτήν για τον ίδιο ως άνω λόγο, εξαφανίζει την πρωτόδικη απόφαση, δέχεται την προσφυγή της αναιρεσεύουσας για τον ίδιο λόγο και ακυρώνει την υπ' αριθμ. /6.3.2003 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς περί επιβολής εις βάρος της αναιρεσεύουσας προστίμου ύψους 706.358 ευρώ».

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 επιλοθέντα 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

Επειδή ο έλεγχος προχώρησε σε επιπλέον επαληθεύσεις για να επιβεβαιώσει την εκτέλεση ή μη των υπό κρίση συναλλαγών και να εξαγάγει ακριβή κρίση για τα πραγματικά γεγονότα, και διαπίστωσε τα εξής:

«Μεταφορά εμπορευμάτων.

Σε αρκετές συναλλαγές την μεταφορά την πραγματοποιήσει η ίδια με δικά της μεταφορικά μέσα και συγκεκριμένα με τα Φορτηγά ψυγεία Ι.Χ. με αρ. κύκλ. , . Στις περιπτώσεις αυτές η ελεγχόμενη προσκόμισε τα εισιτήρια πλοίων για την μετάβαση των Φ.Ι.Χ. στον Πειραιά. Οι ημερομηνίες μεταφοράς των Φ.Ι.Χ. είναι σε συμφωνία με τις ημερομηνίες έκδοσης των τιμολογίων.

Εξόφληση των συναλλαγών

Προσκόμισε στον έλεγχο της αποδείξεις πληρωμής και αντίγραφα των επιταγών που εξέδωσε και εκχώρησε στην

Ο έλεγχος απέστειλε στις τράπεζες ALPHA BANK και ΠΕΙΡΑΙΩΣ τα με αρ.πρωτ.

...../24-08-2020 και/24-08-2020 αιτήματα παροχής

πληροφοριών με τα οποία ζήτησε αντίγραφα και των δύο όψεων των επιταγών καθώς και ποιος προχώρησε στην είσπραξη αυτών.

Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του παρόντος στα παραπάνω αιτήματα ανταποκρίθηκε μόνο η τράπεζα Πειραιώς.

ΕΚΧΩΡΗΤΗΣ /ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ ΕΚΧΩΡΗΤΗ	ΤΡΑΠ ΕΖΑ	ΛΗΠΤΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΦΜ ΛΗΠΤΗ ΕΠΙΤΑΓΗ	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡ /ΝΙΑ ΛΗΞΗ Σ	ΠΟΣΟ
.....		Alpha Bank	..... .....	..... .....	..... .....	25/12 /2013	17.225,04 €
.....		Alpha Bank	..... .....	..... .....	..... .....	10/01 /2014	30.215,20 €
.....		Alpha Bank	..... .....	..... .....	..... .....	22/01 /2014	8.820,82 €
.....		Alpha Bank	..... .....	..... .....	..... .....	31/03 /2014	20.293,11 €
.....		Alpha Bank	..... .....	..... .....	..... .....	05/05 /2014	19.960,89 €
.....		Alpha Bank	..... .....	..... .....	..... .....	31/05 /2014	20.065,20 €
.....		Alpha Bank	..... .....	..... .....	..... .....	15/06 /2014	3.329,93 €
.....		Τραπε ζα Πειραι ώς	..... .....	..... .....	..... .....	05/08 /2014	9.822,19 €
.....		Τραπε ζα Πειραι ώς	..... .....	..... .....	..... .....	08/09 /2014	22.491,39 €
.....		Τραπε ζα Πειραι ώς	..... .....	..... .....	..... .....	30/09 /2014	10.641,14 €
.....		Τραπε ζα Πειραι ώς	..... .....	..... .....	..... .....	15/10 /2014	19.942,56 €
.....		Τραπε ζα Πειραι ώς	..... .....	..... .....	..... .....	18/10 /2014	12.502,66 €

Κρητική Βιομηχανία Επεξεργασίας Κρέατος Α.Ε.Ξ.Τ.Ε.	..... .....	Τραπεζα Πειραιώς	..... .....	..... .....	..... .....	31/10/2014	26.344,14 €
Κρητική Βιομηχανία Επεξεργασίας Κρέατος Α.Ε.Ξ.Τ.Ε.	..... .....	Τραπεζα Πειραιώς	..... .....	..... .....	..... .....	15/11/2014	9.563,19 €
Κρητική Βιομηχανία Επεξεργασίας Κρέατος Α.Ε.Ξ.Τ.Ε.	..... .....	Τραπεζα Πειραιώς	..... .....	..... .....	..... .....	30/11/2014	8.982,34 €

Διαπιστώθηκε ότι σε όλες τις επιταγές πρώτος οπισθογράφος ήταν η εκδότρια, δηλαδή εκχωρήθηκαν από αυτήν σε τρίτους.

Όλες οι επιταγές εισπράχθηκαν από τρίτους και όχι από την

Στοιχεία από κτηνιατρική υπηρεσία.

Ο έλεγχος αναζήτησε περισσότερες πληροφορίες μέσα από την υποχρέωση ιχνηλάτησης των βοοειδών όπως ορίζεται από την ευρωπαϊκή και ελληνική νομοθεσία.

Στα τιμολόγια πώλησης σφαγίων αναγράφεται ο αναγνωριστικός αριθμός (αριθμός σήμανσης) των βοοειδών που πουλήθηκαν.

Με το με αρ.πρωτ. αίτημα προς την Διεύθυνση αγροτικής οικονομίας & κτηνιατρικής ΠΕ Ηρακλείου της Περιφέρειας Κρήτης ζητήθηκε δειγματοληπτικά με βάση τους αριθμούς σήμανσης των βοοειδών να μας γνωρίσουν την ημερομηνία σφαγής και το σφαγείο που την διενέργησε.

Συγκεκριμένα ζητήθηκαν πληροφορίες για τα παρακάτω σφάγια.

ΑΡΙΘ ΕΝΩΤΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΦΑΓΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΣΦΑΓΙΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΣΦΑΓΕΙΟΥ ΣΦΑΓΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΣΦΑΓΕΙΟΥ
	30.01.2014	βοοειδές		
	13.03.2014	βοοειδές		
	11.04.2014	βοοειδές		
	5.6.2014	βοοειδές		
	26.6.2014	βοοειδές		
	10.7.2014	βοοειδές		
	16.7.2014	βοοειδές		
	23.7.2014	βοοειδές		
	30.7.2014	βοοειδές		
	13.8.2014	βοοειδές		

Η ημερομηνία σφαγής είναι σε συμφωνία με τις ημερομηνίες των παραστατικών πώλησης.

Επιπλέον στοιχεία από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Ζητήθηκε από την ελεγχόμενη να προσκομίσει οποιαδήποτε διαθέσιμα στοιχεία σχετικά με την μεταφορά και διάθεση των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα παραπάνω τιμολόγια.

Η ελεγχόμενη κατέθεσε το με αρ.πρωτ./02-12-2020 απαντητικό υπόμνημα για την εντολή ελέγχου /2020 αναφορικά με τα εκδοθέντα εικονικά στοιχεία από την

Η ελεγχόμενη πέρα από τα φορολογικά παραστατικά , τα παραστατικά μεταφορών και τα μέσα εξόφλησης των υπο κρίση παραστατικών προσκόμισε με το παραπάνω υπόμνημα και επιπλέον στοιχεία για να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

1. Τιμολόγια πώλησης των προϊόντων που παρέλαβε από τηνσε πελάτες της. Η ελεγχόμενη λόγο του συστήματος διασφάλισης ποιότητας και ασφάλειας των τροφίμων που εφαρμόζει ιχνηλατεί την πώληση του νωπού κρέατος βοοειδών μέσα από τον μοναδικό αριθμό ιχνηλασιμότητας (EL) που αυτά φέρουν. Στα τιμολόγια πώλησης νωπού κρέατος βοοειδών που εκδίδει αναγράφεται κάθε αριθμός EL του ζώου από το οποίο προέρχεται το προϊόν.

Σημειώνεται ότι όλα τα αντίγραφα των τιμολογίων πώλησης που προσκόμισε φέρουν σήμανση από φορολογικό μηχανισμό τον οποίο και χρησιμοποιούσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

2.Αντίγραφα ημερήσιων δελτίων επιβεβαίωσης σφαγής βοοειδών. Τα δελτία αυτά αναγράφουν μεταξύ άλλων τον αριθμό ιχνηλάτησης του ζώου (EL ενωτίου) , προέλευση εκμετάλλευσης, όνομα κρεοσκόπου.

3.Στοιχεία από το πληροφοριακό σύστημα του Ελληνικού Γεωργικού Οργανισμού (ΕΛΟΓΑΚ) ΔΗΜΗΤΡΑ του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης, όπου καταχωρεί μεταξύ άλλων και τις ποσότητες των βοοειδών που αγοράζει. Τα στοιχεία είναι συγκεντρωτικά ανα μήνα και οι ποσότητες που έχουν καταχωρηθεί στις ημερομηνίες έκδοσης των τιμολογίων είναι μεγαλύτερες από τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια αυτά.».

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα(βόειο κρέας ελληνικής προέλευσης που φέρουν κωδικό μοναδικού EL βοείου κρέατος) και αναγράφονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έτους 2014, έχουν παραληφτεί από την προσφεύγουσα και στην συνέχεια έχουν διατεθεί στους πελάτες της, συνεπώς οι συναλλαγές αυτές είναι πραγματικές, υπαρκτές συναλλαγές.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, όχι όμως από το πρόσωπο που αναφέρεται και εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία, και επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ. δ του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει τις φωτοτυπίες εμπρόσθιας όψης των μεταχρονολογημένων επιταγών τράπεζας ALPHA BANK και Πειραιώς έκδοσης της προσφεύγουσας εις διαταγή της εκδότριας εταιρείας, με τις αντίστοιχες αποδείξεις (σχετ.6,) καθώς και αντίγραφα κίνησης (σχετ.7) του λογ. ALPHA BANK, και του λογ. ΠΕΙΡΑΙΩΣ, για την εξόφληση των τιμολογίων συνολικής αξίας 163.645,30 ευρώ(σελ.10-11 έκθεσης), και συγκεκριμένα:

Τράπεζα	Επιταγή	Ποσόν	Ημερ/νια Λήξης	
ALPHA BANK		19.960,89	05.05.2014	
ALPHA BANK		20.065,20	31.05.2014	
ALPHA BANK		3.329,93	15.06.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		9.822,19	05.08.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		22.491,39	08.09.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		10.641,14	30.09.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		19.942,56	15.10.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		12.502,66	18.10.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		26.344,14	31.10.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		9.563,19	17.11.2014	
ΠΕΙΡΑΙΩΣ		8.982,34	30.11.2014	
ΣΥΝΟΛΟ		163.645,63		

Από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών ALPHABANK και Πειραιώς, προκύπτει ότι οι παραπάνω επιταγές έχουν πληρωθεί. Η προσφεύγουσα, δεν προσκομίζει την κίνηση του λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς για την επιταγή ποσού 8.982,34 ευρώ Λ. 30.11.2014, η πληρωμή της οποίας διαπιστώνεται από τον έλεγχο, αναφέροντας στην έκθεση έλεγχου(σελ. 13) **ότι όλες οι επιταγές οπισθογράφησαν από την εκδότρια εταιρεία εκχωρηθήκαν σε τρίτα πρόσωπα και έχουν εισπραχτεί από τα τρίτα πρόσωπα.**

Επειδή, στην έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, αναφέρεται ότι οι επιταγές έχουν εισπραχτεί από τα τρίτα πρόσωπα, χωρίς περαιτέρω να διαπιστώνεται από τον έλεγχο, ότι τα ποσά των επιταγών που εισπράχτηκαν από τα τρίτα πρόσωπα, έχουν επιστρέψει και πάλι στην προσφεύγουσα, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία ή σε πρόσωπο το οποίο συνδέεται με την προσφεύγουσα (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, κλπ.).

Επειδή, από την έκθεση έλεγχου προκύπτει ότι φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα έχουν εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο(έκανε έναρξη εργασιών

στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έχει ΑΦΜ), είναι νομότυπα (έχουν θεωρηθεί από την Δ.Ο.Υ.), τα εμπορεύματα έχουν παραληφτεί και στην συνέχεια έχουν διατεθεί στους πελάτες της, επομένως πρόκειται για υπαρκτές συναλλαγές, έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής (επιταγές έκδοσης του λήπτη των στοιχείων, τα ποσά των επιταγών έχουν πληρωθεί και δεν έχει διαπιστωθεί ότι έχουν επιστραφεί και πάλι στην προσφεύγουσα), γίνεται δεκτό ότι η προσφεύγουσα, λήπτης των φορολογικών στοιχείων, τελούσε σε καλή πίστη.

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 εκπώσεως 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 εκπώσεως, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 64 του ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία 26.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

.....και την ακύρωση της υπ.αρ./30.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 χρήσης 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

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

Διαχ. περίοδος 01.01.2014-31.12.2014

Πρόστιμο Άρθ. 7 Ν.4337/2015 Συν. Ποσόν 00,00 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΗΡΕΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ 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.