



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-04-2022

Αριθμός απόφασης: 1437

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά α) της με αρ. πρωτ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, β) της με αρ. πρωτ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014 (01/01/2014 - 31/12/2014), γ) της με αρ. πρωτ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, και δ) της με αρ. πρωτ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3&5 της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Τη με αρ. πρωτ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, β) τη με αρ. πρωτ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014 (01/01/2014 - 31/12/2014), γ) τη με αρ. πρωτ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, και δ) τη με αρ. πρωτ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3&5 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α. ποσού 6.009,86€ (ήτοι διαφορά χρωστικού ποσού ύψους 5.483,50 και μείωση πιστωτικού ποσού ύψους 526,36€), πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.645,05€, ήτοι συνολικό ποσό **7.128,55€** πλέον διαφορά πιστωτικού ποσού 526,36€.
- Με την υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο μείωση ζημίας για την προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ποσό των 42.180,84€ σε σχέση με την αρχική δηλωθείσα στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Με την υπ' αρ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 79 του ν. 4472/2017) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 πρόστιμο ποσού **2.741,76€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Έλαβε εικονικά τιμολόγια κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ φορολογικά στοιχεία με τα οποία διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ή έλαβε

επιστροφή φόρου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 32 παρ. 1 περ. β' και παρ. 3 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.). Πιο συγκεκριμένα το επιβαλλόμενο πρόστιμο αναλύεται ως εξής:

- Για το Τ-ΔΑ/2014: 466,90€ (= 933,80€ x 50%)
- Για το Τ-ΔΑ/2014: 408,25€ (= 816,49€ x 50%)
- Για το Τ-ΔΑ/2014: 500,30 (= 1.000,60€ x 50%)
- Για το Τ-ΔΑ/2014: 488,02€ (= 976,06€ x 50%)
- Για το Τ-ΔΑ/2014: 532,41€ (= 1.064,81€ x 50%)
- Για το Τ-ΔΑ/2014: 345,89€ (= 691,78€ x 50%)

- Με την υπ' αρ./2021 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **8.436,17€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Έλαβε **εικονικά**, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, ως προς το **πρόσωπο του εκδότη** φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π.. Τα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη παραστατικά στοιχεία και το ως άνω επιβαλλόμενο πρόστιμο, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΔΑΤ	/2014	7.183,08	20,00%	1.436,62
ΔΑΤ	/2014	6.280,68	20,00%	1.256,14
ΔΑΤ	/2014	7.696,92	20,00%	1.539,38
ΔΑΤ	/2014	7.507,92	20,00%	1.501,58
ΔΑΤ	/2014	8.190,84	20,00%	1.638,17
Τ	/2014	5.321,40	20,00%	1.064,28

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί α) της από 29-11-2021 Έκθεσης Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., β) της από 29-11-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4172/2013, γ) της από 29-11-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (ν.4472/2017) και της από 29-11-2021 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 του ν.4337/2015, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

Σύντομο Ιστορικό

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μερικός επιτόπιος έλεγχος (αρ. εντολής/2020) φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και για την

ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014. Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2020 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, το οποίο αφορούσε την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο κρέατος βοοειδών, νωπού ή απλής ψύξης.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, 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. Κατόπιν των ανωτέρω, έκρινε ότι τουλάχιστον 698 φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας 10.698.518,23€ πλέον Φ.Π.Α. 1.370.391,37€ που εξέδωσε σε διάφορους επιτηδευματίες και νομικές οντότητες είναι εικονικά.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω επιχείρηση αναφέρεται και η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2014 έλαβε έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 42.180,84€ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 5.483,51€, ήτοι συνολικής αξίας 47.664,35€

Ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης 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.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης να επιβάλλει τους υπό κρίση φόρους και πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος της.

β) Η σχετική κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο είναι ανυπόστατη, νόμω και ουσία αβάσιμη, αστήρικτη όσο και αναπόδεικτη.

γ) Για να υπάρξει τέλεση εγκλήματος φοροδιαφυγής πρέπει να υπάρξει δόλος που εν προκειμένω δεν υπάρχει.

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 παράγραφος 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 ανεμπόδια 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 με θέμα «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 αναιρεσείουσα, 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, 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 αναιρεσείουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσείουσα 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 αναιρεσεΐουσα, 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 αναιρεσεΐουσα 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 αναιρεσεΐουσας 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 αναιρεσεΐουσα την πεποίθηση ότι στην ίδια διεύθυνση λειτουργούσε νομίμως και η αντισυμβαλλομένη 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 αναιρεσεΐουσας 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 αναιρεσείδουσας ως προς τον εκδότη των αφορώντων την συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων και ότι, ως εκ τούτου, η αναιρεσείδουσα 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 αναιρεσείδουσας, δέχεται αυτήν για τον ίδιο ως άνω λόγο, εξαφανίζει την πρωτόδικη απόφαση, δέχεται την προσφυγή της αναιρεσείδουσας για τον ίδιο λόγο και ακυρώνει την υπ' αριθμ./2003 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς περί επιβολής εις βάρος της αναιρεσείδουσας 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 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 ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1071/2015 με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά 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» διευκρινίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα 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, 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 εκπώσεως 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.»

Επειδή, από την επεξεργασία των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διαπίστωσε τα κάτωθι:

- Στην ανάλυση του Γενικού Ημερολογίου, αναγράφονται τα Τ-ΔΑ εκδόσεως Επίσης στην προσκομισθείσα καρτέλα πελάτη «..... με ΑΦΜ» είναι καταχωρημένα τα συγκεκριμένα στοιχεία άρα και έχουν συμπεριληφθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας.
- Οι υποβληθείσες μηνιαίες Περιοδικές Δηλώσει Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014, συμφωνούν με τα Ισοζύγια Γενικού-Αναλυτικού Καθολικού.
- Η υποβληθείσα με αρ. /2015 δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος με συνημμένο το Ε3 συμφωνούν με τα αποτελέσματα των λογαριασμών στο Ισοζύγιο Γενικό- Αναλυτικό Καθολικό.
- Η προσφεύγουσα έχει υποβάλλει Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών- Προμηθευτών για το φορολογικό έτος 2014 και έχει συμπεριλάβει στη στήλη των προμηθευτών τα έξι τιμολόγια εκδόσεως της συνολικής καθαρής αξίας 47.664,45€.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, προκειμένου να τεκμηριώσει στον έλεγχο τις έξι συναλλαγές που εμφανίζονται στα βιβλία της με τη προσκόμισε το σύνολο των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στα οποία αναγράφονται αναλυτικά οι κωδικοί προϊόντος κρέατος καθώς και αποδεικτικά δικαιολογητικά στοιχεία ως προς τον τρόπο εξόφλησης αυτών. Πιο συγκεκριμένα:

- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 8.116,88€ και το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 7.097,17€ προσκόμισε α) την με/2014 απόδειξη πληρωμής ποσού 15.214,05 που αφορά τα εν λόγω τιμολόγια καθώς και β) την αναλυτική κίνηση του με αρ. Λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας για το διάστημα από 30/05/2014 – 15/05/2014 από το οποίο προκύπτει η μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου του εν λόγω ποσού στις 07-05-2014 για εξόφληση των ως άνω επίμαχων τιμολογίων της εταιρείας
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 8.697,52€ προσκόμισε α) την με/2014 απόδειξη πληρωμής ποσού 8.697,52€ που αφορά το εν λόγω τιμολόγιο και β) την αναλυτική κίνηση του με αρ. λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας για το διάστημα από 30/05/2014 – 15/05/2014 από το οποίο προκύπτει η μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου του εν λόγω ποσού στις 07-05-2014 για εξόφληση του ως άνω επίμαχου τιμολογίου της εταιρείας
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 8.483,95€ προσκόμισε α) την με/2014

απόδειξη πληρωμής ποσού 8.483,95€ που αφορά το εν λόγω τιμολόγιο και β) την αναλυτική κίνηση του με αρ. λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας για το διάστημα από 30/05/2014 – 29/08/2014 από το οποίο προκύπτει η μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου του εν λόγω ποσού στις 12-06-2014 για εξόφληση του ως άνω επίμαχου τιμολογίου της εταιρείας

- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 9.255,65€ προσκόμισε α) την με/2014 απόδειξη πληρωμής ποσού 9.255,65€ που αφορά το εν λόγω τιμολόγιο, β) αντίγραφο των δύο όψεων της με αρ. επιταγής της Εθνικής Τράπεζας με χρέωση του λογαριασμού με ημερομηνία έκδοσης 03-07-2014 προς την εταιρεία και γ) κατάσταση αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού με αρ. της για το διάστημα 02-07-2014 έως 14-07-2014. Η εν λόγω επιταγή έχει οπισθογραφηθεί από δύο επιπλέον συναλλασσόμενους πέραν της
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 6.013,18€ προσκόμισε α) την με/2014 απόδειξη πληρωμής ποσού 6.013,18€ που αφορά το εν λόγω τιμολόγιο, β) αντίγραφο των δύο όψεων της με αρ. επιταγής της με χρέωση του λογαριασμού με ημερομηνία έκδοσης 16-07-2014 προς την εταιρεία και γ) κατάσταση αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού με αρ. της για το διάστημα 14-07-2014 έως 06-08-2014. Η εν λόγω επιταγή έχει οπισθογραφηθεί από τρεις επιπλέον συναλλασσόμενους πέραν της

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επισημαίνει ότι η εξόφληση των τιμολογίων έχει γίνει είτε με μεταφορά ποσών από λογαριασμό της προσφεύγουσας σε λογαριασμό τρίτων που μέχρι και τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου δεν κατέστη δυνατόν να διαπιστωθεί ποιοι είναι καθόσον η απάντηση της Τράπεζας Πειραιώς δεν ήταν κατατοπιστική, είτε με έκδοση επιταγών για τις οποίες δεν δόθηκαν επιπλέον στοιχεία από την προσφεύγουσα εταιρεία για το αν και τότε εξοφλήθηκαν. Επιπλέον ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν δόθηκαν εξηγήσεις για τον τρόπο μεταφοράς των εμπορευμάτων (κρεάτων) καθώς μόνο σε δύο από αυτά αναγραφόταν μεταφορικό μέσο.

Επειδή, επιπλέον, προσκόμισε το με αρ./2021 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Πελοποννήσου με συνημμένες ενδεικτικά καρτέλες σήμανσης των βοοειδών που σφάγησαν στο σφαγείο της στην με κωδικό έγκρισης σφαγείου για το επίμαχο χρονικό διάστημα.

Επειδή, επιπλέον, για κάθε επίμαχο Τ-ΔΑ η προσφεύγουσα προσκόμισε πλήθος δικών της Δ.Α.Τ. προς πελάτες της, στα οποία αναγράφονται αναλυτικά στοιχεία περιγραφής των προϊόντων (κωδικοί προϊόντος EL, είδος κρέατος, ποσότητα, αξία) τα οποία συμπίπτουν με αυτά που εμφανίζονται στο αρχικό τιμολόγιο εκδόσεως της και επιπλέον έχουν όλα τα Δ.Α.Τ. εκδοθεί σε διάστημα έως είκοσι ημερών από την ημερομηνία κάθε τιμολογίου εκδόσεως της, ήτοι αποδεδειγμένα τα προϊόντα έχουν διακινηθεί και μεταπωληθεί σε πελάτες της προσφεύγουσας. Ειδικότερα:

- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 προσκόμισε δεκαπέντε (15) εκδοθέντα δικά της Δ.Α.Τ. προς πελάτες της
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014: προσκόμισε δέκα τρία (13) εκδοθέντα δικά της Δ.Α.Τ. προς πελάτες της
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014: προσκόμισε δέκα τέσσερα (14) εκδοθέντα δικά της Δ.Α.Τ. προς πελάτες της
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014: προσκόμισε δέκα εννέα (19) εκδοθέντα δικά της Δ.Α.Τ. προς πελάτες της
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014: προσκόμισε δεκαπέντε (15) εκδοθέντα δικά της Δ.Α.Τ. προς πελάτες της
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014: προσκόμισε δώδεκα (12) εκδοθέντα δικά της Δ.Α.Τ.

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας 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 τους υπό κρίση φόρους και πρόστιμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει παραστατικά τα οποία αποδεικνύουν την εξόφληση των κάτωθι επίμαχων φορολογικών στοιχείων σε λογαριασμό της εταιρείας με Α.Φ.Μ. Ειδικότερα:

- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 8.116,88€ και το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 7.097,17€ προσκόμισε το από 07-05-2014 αποδεικτικό μεταφοράς της Τράπεζας Πειραιώς ποσού 15.214,05€ από τον με αρ. λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας στον με αρ. λογαριασμό της εταιρείας με Α.Φ.Μ. με αιτιολογία

εξόφληση των ως άνω επίμαχων τιμολογίων.

- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 8.697,52€ προσκόμισε το από 07-05-2014 αποδεικτικό μεταφοράς της Τράπεζας Πειραιώς ποσού 8.697,52€ από τον με αρ. λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας στον με αρ. λογαριασμό της εταιρείας με Α.Φ.Μ. με αιτιολογία «εξόφληση τιμολογίου Τ-ΔΑ/2014».
- Σχετικά με το Τ-ΔΑ/2014 αξίας 8.483,95€ προσκόμισε το από 12-06-2014 αποδεικτικό μεταφοράς της Τράπεζας Πειραιώς ποσού 15.214,05€ από τον με αρ. λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς της προσφεύγουσας στον με αρ. λογαριασμό της εταιρείας με Α.Φ.Μ. με αιτιολογία «εξόφληση τιμολογίου/2014».

Επειδή, από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών Πειραιώς - Εθνικής Τράπεζας, προκύπτει ότι οι δύο επίμαχες επιταγές έχουν πληρωθεί, έχουν οπισθογραφηθεί από την εκδότρια εταιρεία και, εν συνεχεία, έχουν εκχωρηθεί σε τρίτα πρόσωπα.

Επειδή, στην έκθεση έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, αναφέρεται ότι οι επιταγές έχουν οπισθογραφηθεί από τρίτους και δεν παρακολουθείται η εξόφλησή τους, 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, τα εμπορεύματα έχουν παραληφτεί και στην συνέχεια έχουν διατεθεί στους πελάτες της, επομένως πρόκειται για υπαρκτές συναλλαγές, έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής (είτε με μεταφορά ποσών από λογαριασμό της προσφεύγουσας σε λογαριασμό της είτε με 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία 29-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, όπως νομίμως εκπροσωπείται, και την ακύρωση α) της με αρ. πρωτ.

...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, β) της με αρ. πρωτ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014 (01/01/2014 - 31/12/2014), γ) της με αρ. πρωτ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014, και δ) της με αρ. πρωτ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3&5 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για το φορολογικό έτος 2014

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014 - 31/12/2014

I) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Υπ' αρ. /2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά ζημίας	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00

II) Φ.Π.Α.

A) Υπ' αρ. /2021 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00
Σύνολο φόρου για έκπτωση	0,00

B) Υπ' αρ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ

Πρόστιμο άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017: 0,00€

III) Υπ' αρ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 7§3 & 5 του ν. 4337/2015: 0,00€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.