



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 11 / 2021

Αριθμός Απόφασης **4440**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 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' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 03/02/2021 και αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ: ....., που εδρεύει στη ..... (.....), κατά των κατωτέρω πράξεων, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

- ✓ της υπ' αριθ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
- ✓ των υπ' αριθ. ....../2020 και ....../2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα,
- ✓ της υπ' αριθ. ....../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 (λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων),
- ✓ της υπ' αριθ. ....../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55§2 περ. δ' του ν.4174/2013 φορολ. έτους 2014 (λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία),

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τις από 30/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) φορολογίας Εισοδήματος, 2) ΦΠΑ και 3) Προστίμου αρθ. 7 ν. 4337/2015 της ίδιας υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **03/02/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία, λαμβανομένου υπόψη ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **31/12/2020** και δεδομένου ότι η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής που αρχικά έληγε στις **01/02/2021**, ανεστάλη κατά **60** ημέρες σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **A. 1273/2020** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ και την **E. 2021/2021** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### **Σύντομο Ιστορικό**

Με την υπ' αριθ. .... /**2018** εντολή ελέγχου, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ για τα φορολογικά έτη **2014** και **2015**, συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου ..... /**2020** πληροφοριακού δελτίου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από **19/12/2019** έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της ίδιας ΔΟΥ, που αφορούσε την επιχείρηση ..... με **ΑΦΜ:** .....

Ειδικότερα, από την έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων προκύπτουν τα ακόλουθα:

**1. Έκθεση Ελέγχου ΔΟΥ Δράμας:** Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου της ΔΟΥ Δράμας, με εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων την επιχείρηση «..... του ..... με **ΑΦΜ:** ..... - ΔΟΥ Δράμας», η επιχείρηση «.....»

είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2013. Δεν διενέργησε ποτέ πραγματικές αγορές, καθότι ο κύριος προμηθευτής ..... δεν είχε την δυνατότητα σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Δράμας να πραγματοποιήσει πωλήσεις.

**2. Βιβλίο απογραφής της ελεγχόμενης ΕΠΕ:** Από το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ΕΠΕ δεν είχε διενεργήσει αγορές κατάλληλου παγίου εξοπλισμού (ψυγεία, ψυγείοκαταψύκτες, φορτηγά ψυγεία, ζυγαριές, μηχανήματα - εργαλεία κοπής κρεάτων κ.α.) για την σωστή διατήρηση και προώθηση των εμπορευμάτων της καθότι επρόκειτο για κρέας νωπό ή και απλής ψύξης, απαραίτητα για την σωστή λειτουργία της.

**3. Συσχετισμός Προσώπων:** Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Δράμας ο ..... είναι το πρόσωπο που εμφανίζεται ως αντιδήμαρχος Δήμου ..... να θεωρεί το γνήσιο της υπογραφής σε ιδιωτικά έγγραφα, ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης προκειμένου να αποκτήσει έδρα η επιχείρηση του ..... Από απάντηση του Δήμου ..... προέκυψε ότι από συστάσεως ήτοι από 01/01/2011 και μέχρι σήμερα, ουδέποτε υπηρέτησε ως Αντιδήμαρχος άτομο με αυτό το επώνυμο. Το ίδιο πρόσωπο φαίνεται να υπογράφει σημείωμα θεώρησης του ΚΒΣ στις 30-10-2012, να θεωρεί και να παραλαμβάνει ως εξουσιοδοτούμενο πρόσωπο από την ΕΠΕ, πέντε στελέχη «Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής» σελίδες από 201 έως 450.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των εμπλεκόμενων, ήτοι του ..... της ..... και της ..... εμφανίζονται οι προαναφερόμενοι να είναι και πελάτες και προμηθευτές των άλλων.

Γραφικός χαρακτήρας τιμολογίων δελτίων αποστολής. Διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά παραστατικά πώλησης, τιμολόγια δελτία αποστολής εκδόσεως ..... προς την επιχείρηση ..... αποτυπώνεται ο ίδιος γραφικός χαρακτήρας με τα φορολογικά παραστατικά πώλησης εκδόσεως της ..... προς την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ .....

**4. Αυτοψία της ελεγχόμενης ΕΠΕ:** Από την ειδική έκθεση αυτοψίας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη διέθετε έδρα στην οδό ..... , ..... , ο οποίος ήταν κενός κατά την διενέργεια της αυτοψίας. Από το Ε3 της ελεγχόμενης ΕΠΕ δηλώνεται έδρα ο ..... στην προαναφερόμενη διεύθυνση από 01/01/2013 έως 31/12/2013 με ιδιοκτήτη την ..... με ΑΦΜ ..... ΔΟΥ Πτολεμαΐδας και

καταβληθέντα ενοίκια ύψους 2.640 ευρώ. Από το Ε2 της ιδιοκτήτριας προκύπτει ότι δηλώνει μόνο ενοίκια από την εκμίσθωση οικίας ....., 55 τμ, στην ..... ύψους 2.640 ευρώ από την ..... με ΑΦΜ ..... Η ..... η οποία αναφέρεται ως εκμισθώτρια στο Ε3 της ελεγχόμενης ΕΠΕ δεν δηλώνει έσοδα από κάποιο κατάστημα του 1ου ορόφου.

Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η ελεγχόμενη ΕΠΕ δημιούργησε μια έδρα απαραίτητη για την έναρξη της ενώ στην συνέχεια δεν είχε τον πάγιο εξοπλισμό για να λειτουργήσει, ήταν δηλαδή φορολογικώς υπαρκτή αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Εξαιτίας αυτού, το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως αυτά προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε, ήτοι 698 στοιχεία, καθαρής αξίας 10.968.518,23€, πλέον ΦΠΑ 1.370.391,37€, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά από την εταιρεία ..... με ΑΦΜ: ....., είναι και η προσφεύγουσα, η οποία κατά το φορολ. έτος 2014 έλαβε 18 φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 226.828,84€, πλέον ΦΠΑ ύψους 29.487,75€ και συγκεκριμένα τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία:

| α/α    | Ημερ/νία   | Παραστατικό | Αξία       | Φ.Π.Α.    | ΣΥΝΟΛΟ     |
|--------|------------|-------------|------------|-----------|------------|
| 1      | 16/01/2014 | .....       | 9.850,88   | 1.280,61  | 11.131,49  |
| 2      | 23/01/2014 | .....       | 7.917,10   | 1.029,22  | 8.946,32   |
| 3      | 07/02/2014 | .....       | 12.571,90  | 1.634,35  | 14.206,25  |
| 4      | 14/02/2014 | .....       | 13.751,10  | 1.787,64  | 15.538,74  |
| 5      | 20/05/2014 | .....       | 20.443,62  | 2.657,67  | 23.101,29  |
| 6      | 20/05/2014 | .....       | 23.002,32  | 2.990,30  | 25.992,62  |
| 7      | 20/05/2014 | .....       | 7.152,20   | 929,79    | 8.081,99   |
| 8      | 26/05/2014 | .....       | 26.837,80  | 3.488,91  | 30.326,71  |
| 9      | 27/05/2014 | .....       | 12.015,48  | 1.562,01  | 13.577,49  |
| 10     | 06/06/2014 | .....       | 9.628,40   | 1.251,69  | 10.880,09  |
| 11     | 11/06/2014 | .....       | 13.138,28  | 1.707,98  | 14.846,26  |
| 12     | 17/06/2014 | .....       | 14.227,00  | 1.849,51  | 16.076,51  |
| 13     | 20/06/2014 | .....       | 5.113,68   | 664,78    | 5.778,46   |
| 14     | 24/06/2014 | .....       | 10.049,92  | 1.306,49  | 11.356,41  |
| 15     | 01/07/2014 | .....       | 15.037,90  | 1.954,93  | 16.992,83  |
| 16     | 15/07/2014 | .....       | 12.955,90  | 1.684,27  | 14.640,17  |
| 17     | 22/07/2014 | .....       | 13.079,36  | 1.700,32  | 14.779,68  |
| 18     | 22/07/2014 | .....       | 56,00      | 7,28      | 63,28      |
| Σύνολα |            |             | 226.828,84 | 29.487,75 | 256.316,59 |

Ακολούθως, με την προαναφερόμενη εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας μερικός έλεγχος ΚΦΑΣ, Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο οποίος αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, το υπόμνημά της σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων, διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα κατωτέρω (παρατίθενται μόνο οι διαφορές που προσβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή):

### **A. Κ.Φ.Α.Σ (4093/2012 – ΦΕΚ Α' 222)**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του ΚΦΑΣ (παρ. Ε, υποπαρ.Ε1 ν. 4093/2012), διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος **2014** ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δεκαοκτώ (**18**) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **226.828,84€**, εκδόσεως της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ: ....., τα οποία είναι εικονικά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66§5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ και των άρθρων 2§3 και 10§8 του Κ.Φ.Α.Σ, και επιβλήθηκαν με την υπ' αριθμ. ....../2020 Πράξη Προστίμου, οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, ποσού **90.731,49€** [ήτοι: 226.828,84€ x 40%].

### **B. Φορολογία εισοδήματος**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, το ανωτέρω συνολικό ποσό των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά και προστέθηκε στα καθαρά κέρδη, κατόπιν δε αυτών προέκυψε φόρος 58.975,50€ [ήτοι: 226.828,84€ x 26%], πλέον προστίμου βάσει του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 29.487,75€ [ήτοι: 58.975,50€ x 26%]

### **Γ. Φ.Π.Α**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 βάσει των διατάξεων του ν.2859/2000, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμά της προς έκπτωση, λόγω της λήψης εικονικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ποσού **226.828,84€** πλέον ΦΠΑ ποσού **29.487,75€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β' του ν. 2859/2000.

Κατόπιν αυτών με τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ καταλογίστηκαν τα κατωτέρω ποσά:

| Φορολογικό έτος                              | 2014           |                | 2015           |                |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ | ...../2020     |                | ...../2020     |                |
|                                              | Δήλωσης        | Ελέγχου        | Δήλωσης        | Ελέγχου        |
| Αξία Φορολογητέων εκροών                     | 25.322.687,71€ | 25.322.687,71€ | 30.348.801,04€ | 30.730.189,66€ |
| Αξία Φορολογητέων εισροών                    | 17.088.927,56€ | 16.862.098,72€ | 19.380.157,79€ | 19.380.157,79€ |
| Φόρος εκροών                                 | 3.348.909,34€  | 3.348.909,34€  | 4.214.260,32€  | 4.214.260,32€  |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                       | 3.350.540,27€  | 3.321.052,52€  | 4.214.260,32€  | 4.212.629,39€  |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο                           | 1.630,93€      |                |                |                |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο                           |                | 29.487,75€     |                | 1.630,93€      |
| Πλέον: Πρόσθετοι φόροι                       |                | 14.743,88€     |                |                |
| Συνολικό ποσό που καταλογίστηκε              |                | 44.231,63€     |                | #ΤΙΜΗ!         |

Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. ....../2020 Πράξη Προστίμου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2014 πρόστιμο ποσού 14.743,88€ [ήτοι: 29.487,75€ x 50%] σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§1 περ. β' & ε' & §2 περ. δ' του ΚΦΔ, δεδομένου ότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών από το φόρο εκροών, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο φόρος των οποίων ανήλθε σε 29.487,75€.

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω ποσά:

| α/α           | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη                                     | έτος | Διαφορά Φορολογητέας βάσης | Διαφορά φόρου     | Πρόσπιμο αρθ. 58 ΚΦΔ | Πρόσπιμα           | Σύνολο Καταλογισμού |
|---------------|---------------------------|----------------------------------------------------|------|----------------------------|-------------------|----------------------|--------------------|---------------------|
| 1             | ..... - 30/12/2020        | Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015        | 2014 | 226.828,84€                |                   |                      | 90.731,54€         | 90.731,54€          |
| 2             | ..... - 30/12/2020        | Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος        | 2014 | 226.828,84€                | 58.975,50€        | 29.487,75€           |                    | 88.463,25€          |
| 3             | ..... - 30/12/2020        | Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α                    | 2014 | 226.828,84€                | 29.487,75€        | 14.743,88€           |                    | 44.231,63€          |
| 4             | ..... - 30/12/2020        | Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α                    | 2015 |                            | 1.630,93€         |                      |                    | 1.630,93€           |
| 5             | ..... - 30/12/2020        | Επιβολής Προστίμου άρ. 6 ν. 2523/97, 55 ν. 4174/13 | 2014 | 29.487,75€                 |                   |                      | 14.743,88€         | 14.743,88€          |
| <b>Σύνολα</b> |                           |                                                    |      |                            | <b>90.094,18€</b> | <b>44.231,63€</b>    | <b>105.475,42€</b> | <b>239.801,23€</b>  |

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

1. Οι συναλλαγές της με την ..... είναι πραγματικές,
2. Οι εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Βέροιας στηρίζονται σε δύο άλλες εκθέσεις ελέγχου, της ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης και Δράμας, οι οποίες δεν αναφέρονται στο σημείωμα που της επιδόθηκε,
3. Όπως επικουρικός, αρνούμενη ρητώς την νομιμότητα και εγκυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων και οποιαδήποτε ευθύνη της από τις ένδικες αληθείς συναλλαγές, αναφέρει ότι έγινε εσφαλμένος υπολογισμός των φόρων στην υπ' αριθ. ....../2020 πράξη.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/18-10-2021 Υπόμνημα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, παρέχονται **επιπλέον διευκρινίσεις** σχετικά με την διακίνηση των σφαγίων, την εισαγωγή στην αποθήκη της, τον τεμαχισμό αυτών και τη δημιουργία νέων κωδικών αποθήκης, προσκομίζει δε και επικαλείται καρτέλες αποθήκης και λοιπά στοιχεία, τα οποία κρίθηκε από την υπηρεσία μας ότι απαιτείται διερεύνηση επ' αυτών και χρήζουν περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Στη συνέχεια, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170)** όπου ορίζεται ότι «Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής», και της κατ' εξουσιοδότηση του **άρθρου 6§5 της από 30.03.2020 Π.Ν.Π (Α' 75)**, όπως κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (Α' 86) εκδοθείσας με αριθ. **Α 1049/2021 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 984)**, σύμφωνα με την οποία «Ειδικά η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, εφόσον έως την 01.03.2021 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής, παρατείνεται έως και τις **29.10.2021**», δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με το ανωτέρω υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε με επίκληση **νέα στοιχεία**, τα οποία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, με την υπ' αριθ. ....../2021 **Απόφαση** του προϊσταμένου της υπηρεσίας **παρατάθηκε** η ανωτέρω προθεσμία, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί μετά την υπ' αριθ. **Α 1049/2021 Απόφαση** του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ήτοι 29/10/2021) για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **για τριάντα (30) ημέρες** και σύμφωνα με τα ανωτέρω **η προθεσμία για έκδοση απόφασης ολοκληρώνεται στις 29/11/2021**. Η ανωτέρω απόφαση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ .....ΕΞ2021ΕΜΠ/03-11-2021** έγγραφο της υπηρεσίας μας.

**Επειδή** με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Με το **άρθρο 62** ότι: «1) Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3) Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...»,

Με το **άρθρο 34** ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...»,

Με το **άρθρο 28** ότι: «2) Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της

η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...»,

Με το **άρθρο 64** ότι: «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»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 17** του ν. **2690/1999** (Α' 45) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....»,

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (**ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012**).

**Επειδή**, με την απόφαση **ΣτΕ 1542/2016** κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. **ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013**).

**Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 55** του ν. **4174/2013** (Α' 170) ως ίσχυαν μέχρι την κατάργησή τους με τα άρθρα 3§4 και 7§9 ν. 4337/2015 οριζόταν ότι: «**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 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 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 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (παρ. Ε, υποπαρ.Ε1 ν. 4093/2012 – Α' 222), ως ίσχυσε μέχρι 31/12/2014, οριζόταν ότι: «... 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... 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**, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

**Επειδή** προκειμένου να γίνει κατανοητός ο τρόπος της εμπορίας και διακίνησης των σφαγίων, η προσφεύγουσα παραθέτει τα ακόλουθα:

Με την παρουσία του παραγωγού, ή του εμπόρου ή εκπροσώπων ή υπαλλήλων της εταιρίας που διενεργεί τη σφαγή των ζώντων ζώων στο κάθε σφαγείο, συνάπτονται άμεσα και επί τόπου οι σχετικές συμφωνίες αγοράς από τους χονδρεμπόρους ή εμπόρους ή κρεοπώλες, οπότε και τα κύρια χαρακτηριστικά των συμβάσεων πώλησεως εκπληρώνονται άμεσα, δηλαδή αφενός μεν ο αγοραστής έμπορος παραλαμβάνει επί τόπου τα εμπορεύματα (σφάγια), η ταυτότητα και η καταλληλότητα των οποίων βεβαιώνεται από κρατικό λειτουργό (κτηνίατρο) και τα σχετικά φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) για την περαιτέρω διακίνηση, αφετέρου ο πωλητής (έμπορος ζώντων ζώων) λαμβάνει το τίμημα συνήθως με την παράδοση και πληρωμή

από τον αγοραστή μεταχρονολογημένων επιταγών. Έτσι η σφαγή ζώντων ζώων και η περαιτέρω διακίνηση των σφαγίων, με βάση την ελληνική και ενωσιακή νομοθεσία, προϋποθέτει τη βεβαίωση από κρατικό λειτουργό (κτηνίατρο) που καλείται από το κάθε σφαγείο, ο οποίος πιστοποιεί την ταυτότητα του ζώου με βάση ενώτια, δηλαδή καρφωμένες ταυτότητες στα αυτιά του κάθε ζώου με τον κωδικό αριθμό του, όσο και την προηγούμενη «διαδρομή» του ζώου μέσω των αδειών διακίνησης, έγγραφα τα οποία αναγκαστικά προσκομίζονται στο σφαγείο, ώστε να ολοκληρωθεί η διαδικασία σφαγής. Τεκμαίρεται συνεπώς για κάθε καλόπιστο συναλλασσόμενο ο οποίος αγοράζει σφάγιο και το παραλαμβάνει από τις εγκαταστάσεις αμέσως μετά τη σφαγή, ότι **τα εμπορεύματα που αγοράζει προέρχονται από συγκεκριμένο ζώο με την ταυτότητα αυτού** και κανείς από τους αγοραστές δεν είναι υποχρεωμένος να αναζητά τον απώτερο - αρχικό παραγωγό - κτηνοτρόφο, εφόσον δεν αγοράζει από αυτόν (παραγωγό), αλλά από άλλο έμπορο. Κάθε περαιτέρω έρευνα, για τον τρόπο με τον οποίο έφθασε - πάντοτε με τη μέριμνα και επιμέλεια του πωλητή - για σφαγή στο σφαγείο, εφόσον υπάρχει η ταυτότητα του ζώου και η βεβαίωση του κρατικού λειτουργού ότι ο έμπορος - αγοραστής αγοράζει τα σφάγια συγκεκριμένου ζώου, βρίσκεται προφανώς εκτός κάθε ορίου υποχρέωσής του αγοραστή.

Περαιτέρω, τα σφάγια σε σπάνιες περιπτώσεις τα μεταπωλεί αυτούσια, αλλά αντίθετα κατά κανόνα τα επεξεργάζεται ως εξής: τα νωπά κρέατα τεμαχίζονται, αποστεώνονται, διενεργείται διαχωρισμός των εμπορικών και των βιομηχανικών μερών, κάποια πωλούνται ως έχουν, νωπά, ενώ κάποιες ποσότητες μεταποιούνται σε τελικά προϊόντα κρέατος, όπως ο κιμάς και τα κρεατοσκευάσματα και τέλος, μεγάλη ποσότητα των επεξεργασμένων, καταψύχεται, για μελλοντική χρήση και εμπορία σε κανάλια διανομών του ho.re.ca.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς αυτήν η εταιρία ....., αφορούν πραγματικές συναλλαγές, αφού οι αγορές που διενήργησε με αυτά αποδεικνύονται από ιδιωτικά και δημόσια έγγραφα, η γνησιότητα των οποίων δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι αγόρασε και παρέλαβε **συγκεκριμένα σφάγια τα οποία ταυτοποιούνται πλήρως κατ' αριθμό ζώου σύμφωνα με το Εθνικό Σύστημα παρακολούθησης των σφαγών με βάση τη βάση δεδομένων δημοσίων Υπηρεσιών**. Περαιτέρω, κατέβαλε το σύνολο της αξίας των αγορασθέντων κρεάτων πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ με την παράδοση και πληρωμή μεταχρονολογημένων επιταγών της ιδίας ή και τρίτων πελατών της προς την αγοράστρια, προσκομίζει δε και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα:

1. Το σύνολο των επίμαχων τιμολογίων που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά από τη φορολογική αρχή, στο σώμα των οποίων, αναφέρονται οι αριθμοί των ιδιόκτητων αυτοκινήτων της προσφεύγουσας, η οποία τα παραλάμβανε από τα σφαγεία
2. Τις πληρωμές των τιμολογίων που έγιναν μέσω του τραπεζικού συστήματος, ήτοι τις τραπεζικές επιταγές που εξέδωσε προς την προμηθεύτρια εταιρία, ή επιταγές τρίτων τις οποίες της παρέδωσε και μεταβίβασε λόγω οπισθογράφησης, η οποία και τις εισέπραξε όλες, μέσω του Τραπεζικού συστήματος, πλην μιας περίπτωσης και μόνον, για την οποία κατατέθηκαν μετρητά σε λογαριασμό τρίτου ο οποίος ήταν κομιστής της επιταγής για την εξόφληση μικρού υπολοίπου, λόγω πρόσκαιρης αδυναμίας της,
3. Καταστάσεις βεβαίωσης σφαγής του Σφαγείου ..... στις οποίες έχει αντιστοιχίσει τα σχετικά Ενώτια που αναφέρονται στα τιμολόγια του προμηθευτή (δηλαδή ταυτότητες με τους μοναδικούς αριθμούς των ζώων καρφισωμένες στο αυτί κάθε ζώου από γεννήσεως μέχρι σφαγής του), **που εσφάγησαν για λογαριασμό της πωλήτριας εταιρίας .....**, τα οποία αναφέρονταν στα επίμαχα τιμολόγια πώλησης,
4. Τιμολόγια από άλλους εμπόρους ελληνικών ζώων, προκειμένου να καταδείξει ότι όλες οι αγορές της είναι στις ίδιες τιμές, ώστε κανένα αξιοσημείωτο όφελος δεν είχε από τις συγκεκριμένες αγορές. [βλ. Σχετ. φάκελο σε ηλεκτρονική μορφή],
5. Τον ισολογισμό της χρήσης 2014 από τον οποίο προκύπτει ότι η δραστηριότητά της (κύκλος εργασιών) που ανήλθε την κρινόμενη χρήση 2014 στο ποσό των 18.915.090,25€ και το σύνολο των αγορών της σε 14.813.996,23€, δηλαδή οι ένδικες αγορές είναι ελάχιστο ποσοστό της δραστηριότητάς της.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ότι το σύνολο των ποσοτήτων του βόειου κρέατος που εισήχθησαν στο διάστημα 01/01-31/07/2014 στις εγκαταστάσεις της, διατέθηκε ως τεμαχισμένα - επεξεργασμένα προϊόντα στο σύνολό του, με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας **υπόμνημα** προσκομίζει και επικαλείται καρτέλες του πρώτου 7μήνου 2014, στις οποίες εμφανίζονται οι κωδικοί κάθε προμηθευτή από τον οποίο αγοράζει προϊόντα βοείου κρέατος (Στατιστική Αγορών ανά είδος) καθώς επίσης και στατιστική πωλήσεων ανά πελάτη είδος που προέρχεται από βόειο κρέας μετά τον τεμαχισμό και την επεξεργασία του (Στατιστική Τζίρος ανά πωλητή πελάτη), μέσω του συστήματος ..... που διατηρεί, από τις οποίες προκύπτει ότι στο ανωτέρω χρονικό διάστημα η εταιρία προμηθεύτηκε από διάφορους προμηθευτές:

- ✓ Το είδος **ΒΟΕΙΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ** συνολικής ποσότητας **56.505,600 κιλών**, (εκ των οποίων μόλις **7.654 κιλά** αφορούν τις επίδικες αγορές), ενώ κατά το ίδιο χρονικό διάστημα διέθεσε ποσότητα **48.645,985 κιλών** (τεμαχισμένων - επεξεργασμένων), στην αλυσίδα super market ....., & ..... Περαιτέρω προμηθεύτηκε από διάφορους προμηθευτές
- ✓ Το είδος **ΒΟΕΙΟ ΕΥΡ. ΕΛ ΕΚΤΡ. ΑΝΩ των 5 ΜΗΝΩΝ** (βόειο κρέας από ευρωπαϊκό μοσχάρι ελληνικής εκτροφής μεγαλύτερης των 5 μηνών) συνολικής ποσότητας **327.792 κιλών** (εκ των οποίων μόλις **12.983 κιλά** αφορούν τις επίδικες αγορές), ενώ διέθεσε ποσότητα **256.775,875 κιλών** (τεμαχισμένων - επεξεργασμένων), στις εταιρίες **ΧΑΛΚΙΑΔΑΚΗΣ ΑΕ, ΜΙΧΑΛΟΣ ΚΩ/ΝΟΣ και ΣΙΑ ΙΚΕ, ΣΚΛΑΒΕΝΙΤΗΣ ΑΕ, ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΓΑΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, ΜΕΤΡΟ ΑΕΒΕ, ΒΛΑΔΙΚΑΣ Κ & ΥΙΟΙ ΟΕ, ΠΛΑΚΟΔΕΝΡΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, ΜΑΡΙΝΟΠΟΥΛΟΣ ΑΕ, ΘΑΝΟΠΟΥΛΟΣ ΑΕ.**

Οι αποκλίσεις ποσότητες οφείλονται στην φυσιολογική και καθόλα αποδεκτή φύρα (η οποία ποσοστιαία υπερβαίνει το 15%, ενώ μπορεί να ανέλθει και μέχρι 30% στο βόειο και περίπου 15-17% στα χοιρινά με δέρμα) λόγω της αποστέωσης, εκδοράς δερμάτων και της αφαίρεσης του λίπους (χοιρινά) και ιδίως της αποστέωσης και εν γένει επεξεργασίας (βόεια) αλλά και στο γεγονός ότι ποσότητα αυτών, παρέμεινε στα ψυγεία ή στην κατάψυξη για μελλοντική επεξεργασία ή πώληση. Προσκομίζει δε ενδεικτικά από τα αναφερόμενα παραστατικά τα οποία δεν ήταν δυνατόν να προσκομίσει στο σύνολό τους λόγω του όγκου τους.

- ✓ Όσον αφορά τα **χοιρινά κρέατα**, η επεξεργασία τους είναι διαφορετική και προηγείται σε πολλές περιπτώσεις η εκδορά των δερμάτων και εν συνεχεία ο τεμαχισμός και η επεξεργασία τους. Έτσι από ένα μισάδι χοιρινού κρέατος (μισό ζώο σφαγμένο) μπορεί να πωληθεί και ως έχει, ως επίσης και μετά τον τεμαχισμό - επεξεργασία την αφαίρεση των δερμάτων σε πολλές περιπτώσεις και του λίπους δημιουργούνται αναλυτικότερα διάφορα προϊόντα όπως: Δέρμα, λίπος, σπάλα, λαιμός, παντσέτα, μπούτι. Μετά την εισαγωγή τους στις εγκαταστάσεις δημιουργούνται επίσης ξεχωριστοί κωδικοί για κάθε τέτοιο προϊόν. Προσκομίζει και επικαλείται για το επίδικο χρονικό διάστημα **Ημερολόγια αποθήκης** από τα οποία προκύπτει ότι τα χοιρινά κρέατα που αγόρασε με τα επίδικα τιμολόγια, στη συνέχεια διακινήθηκαν με ξεχωριστούς κωδικούς με δελτία εσωτερικής διακίνησης της εταιρίας και στη συνέχεια διατέθηκαν στην αγορά. Προσκομίζει επίσης καρτέλα ειδών και πωλήσεων του συγκεκριμένου προϊόντος και τιμολόγια πωλήσεως προς τρίτους (ΜΑΣΟΥΤΗΣ ΑΕ, κλπ).

**Επειδή** από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ελεγκτική αρχή προέκυψε ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων επιχείρηση:

- ✓ Δεν διέθετε επαρκή επαγγελματικό εξοπλισμό για την επεξεργασία, μεταφορά και αποθήκευση των νωπών κρεάτων,
- ✓ Η έδρα της αποδείχθηκε ότι είχε οριστεί με πλαστά μισθωτήρια, ενώ κατά τη γενόμενη αυτοψία ο χώρος ευρέθη κενός,
- ✓ Είχε προχωρήσει σε θεώρηση βιβλίων και στοιχείων με πλαστό σημείωμα θεώρησης,
- ✓ Κατά το έτος 2013 έλαβε εικονικά τιμολόγια για ανύπαρκτες συναλλαγές από τον κυριότερο προμηθευτή της .....

και κατά συνέπεια κρίθηκε ότι ήταν **φορολογικώς μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, και στην περίπτωση αυτή δεν είναι νοητή κατά την νομολογία η καλοπιστία του λήπτη (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

**Επειδή**, ο έλεγχος εδράζει την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων στη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, μολονότι η προσφεύγουσα προσκόμισε κατά την ελεγκτική διαδικασία αποδεικτικά στοιχεία (φορολογικά στοιχεία, τραπεζικά παραστατικά, καταστάσεις βεβαιώσεως σφαγής με αναγραφή των σχετικών ενωτίων) για την τεκμηρίωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών τα οποία δεν διερευνήθηκαν, δεν διασταυρώθηκαν και δεν συνεκτιμήθηκαν από την ελεγκτική αρχή.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»,

**Επειδή**, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας από την ελεγκτική αρχή είναι πλημμελής. Η εκδότρια των στοιχείων ήταν φορολογικά υπαρκτή και ικανή συναλλακτικά κατά το χρόνο πραγματοποίησης των συναλλαγών, οι οποίες ήταν πραγματικές και αυτό προκύπτει από τη συνεκτίμηση όλων των στοιχείων που προσκόμισε στον έλεγχο και συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

**Επειδή** με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρουν ως τόπο φόρτωσης τη ..... όπου εδρεύει το σφαγείο ....., τα τραπεζικά παραστατικά, τις καταστάσεις βεβαιώσεως σφαγής με αναγραφή των σχετικών ενωτίων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία, καθώς και των αναγραφόμενων στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτουν τα ακόλουθα:

✓ Το ΤΔΑ ...../2014, καθαρής αξίας **9.850,88€**, αφορά στην αγορά **8** βόειων ζώων, συνολικού βάρους **2.448** κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:

....., ..... ΚΑΙ .....

✓ Το ΤΔΑ ...../2014, καθαρής αξίας **7.197,10€**, αφορά στην αγορά **5** βόειων ζώων, συνολικού βάρους **1.931** κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:

..... ΚΑΙ .....

✓ Το ΤΔΑ ...../2014, καθαρής αξίας **12.571,90€** αφορά στην αγορά **10** βόειων ζώων, συνολικού βάρους **3.119** κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:

..... ΚΑΙ .....

✓ Το Τιμ. ....../2014 (ΔΑ ...../2014) καθαρής αξίας **13.571,10€** αφορά στην αγορά **10** βόειων ζώων, συνολικού βάρους **3.442,8** κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:

..... ΚΑΙ .....

✓ Το ΤΔΑ ...../2014, καθαρής αξίας **20.443,62€** αφορά στην αγορά **20** βόειων ζώων, συνολικού βάρους **5.414,40** κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:

.....  
.....  
..... ΚΑΙ .....

- ✓ Το ΤΔΑ ...../2014, καθαρής αξίας **12.015,48€** αφορά στην αγορά **8** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 2.975,20 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ....., .....  
..... και .....
- ✓ Το ΤΔΑ ...../2014, καθαρής αξίας **9.628,40€** αφορά στην αγορά **10** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 2.833 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ....., .....  
....., ....., ..... και .....
- ✓ Το ΤΔΑ ...../2014, καθαρής αξίας **13.138,28€** αφορά στην αγορά **10** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 3.566,60 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ....., .....  
....., ....., ..... και .....
- ✓ Το Τιμ. ....../2014 καθαρής αξίας **14.227,00€** αφορά στην αγορά **10** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 3.470 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ....., .....  
....., ....., ..... και .....
- ✓ Το Τιμ. ....../2014 καθαρής αξίας **10.049,92€** αφορά στην αγορά **5** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 2.451,20 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ..... και .....
- ✓ Το Τιμ. ....../2014 καθαρής αξίας **15.037,90€** αφορά στην αγορά **10** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 3.541,40 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ..... και .....
- ✓ Το Τιμ. ....../2014 καθαρής αξίας **12.955,90€** αφορά στην αγορά **11** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 3.481 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ..... και .....
- ✓ Το Τιμ. ....../2014 καθαρής αξίας **13.079,36€** αφορά στην αγορά **11** βόειων ζώων, συνολικού βάρους 3.288,40 κιλών, που μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας, με ενώτια:  
....., ....., ....., ....., ..... και .....
- ✓ Για τα τιμολόγια ...../2014, ...../2014, ...../2014, ...../2014 και που αφορούν αγορές χοιρινών 28.230 κιλών (μισάδια) από την προσφεύγουσα, δεν προσκομίστηκαν αντίστοιχα στοιχεία.

Περαιτέρω για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων φέρονται να εκδόθηκαν οι κατωτέρω επιταγές, οι οποίες εξοφλήθηκαν κατά τη λήξη τους, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα αντίγραφα των επιταγών, καθώς και των extrait της τράπεζας, ως κατωτέρω:

| ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΜΕ ΕΠΙΤΑΓΕΣ |               |                |            |                           |
|---------------------------------|---------------|----------------|------------|---------------------------|
| Τράπεζα                         | Αριθ.Επιταγής | Ημερ/νία λήξης | Ποσό       | Εξόφλ. Επιταγής           |
| .....                           | .....         | 29/03/2014     | 19.969,63€ | 31/03/2014 ως Extrait ETE |
| .....                           | .....         | 30/04/2014     | 14.206,25€ | 30/04/2014 ως Extrait ETE |
| .....                           | .....         | 30/04/2014     | 15.538,74€ | 30/04/2014 ως Extrait ETE |

| ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΜΕ ΕΠΙΤΑΓΕΣ |               |                |                    |                           |
|---------------------------------|---------------|----------------|--------------------|---------------------------|
| Τράπεζα                         | Αριθ.Επιταγής | Ημερ/νία λήξης | Ποσό               | Εξόφλ. Επιταγής           |
| .....                           | .....         | 30/06/2014     | 30.000,00€         | 02/07/2014 ως Extrait ETE |
| .....                           | .....         | 30/07/2014     | 20.000,00€         | 30/07/2014 ως Extrait ETE |
| .....                           | .....         | 31/08/2014     | 50.000,00€         | 01/09/2014 ως Extrait ETE |
| .....                           | .....         | 30/09/2014     | 62.964,57€         | 30/09/2014 ως Extrait ETE |
| .....                           | .....         | 30/11/2014     | 46.475,97€         | 01/12/2014 ως Extrait ETE |
|                                 |               |                | <b>259.155,16€</b> |                           |

Επειδή από τα προσκομισθέντα με το υπόμνημα στοιχεία προκύπτουν τα ακόλουθα:

- 1) Από την καρτέλα του είδους «05.731 – Βόειο Ευρ.Εν.ΕΛΛ.Εκτρ. άνω των 5 μηνών», ότι η ποσότητα του βόειου κρέατος για το διάστημα 01/01-31/07/2014 με τα επίμαχα τιμολόγια ανήλθε σε **26.829** κιλά επί συνόλου αγορών της περιόδου **56.505,60** κιλών ήτοι ποσοστό 47,48%, ενώ κατά το ίδιο διάστημα διέθεσε σε πελάτες της τεμαχισμένο βόειο κρέας (μπούτι Χ/Κ, Ελιά Μ/Κ, Κιλότο ΝΟΥΑ, καπάκια, στήθος Μ/Κ, Λάπα Χ/Κ και Σπάλα-Ελιά Χ/Κ) συνολικής ποσότητας **50.483** κιλών. Ως εκ τούτου, δεδομένης της φύρας που υπάρχει κατά την επεξεργασία, από τις ποσότητες εισαγωγής και εξαγωγής, τεκμαίρεται ότι οι επίμαχες ποσότητες παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα.
- 2) Από την καρτέλα του είδους «05.701 – Βόειο Ελληνικό», ότι η ποσότητα του βόειου κρέατος για το διάστημα 01/01-31/07/2014 με τα επίμαχα τιμολόγια ανήλθε σε **12.983** κιλά επί συνόλου αγορών της περιόδου **327.792** κιλών ήτοι ποσοστό 3,96%, ενώ κατά το ίδιο διάστημα διέθεσε σε πελάτες της τεμαχισμένο βόειο κρέας (31 είδη) συνολικής ποσότητας **256.775,875** κιλών. Ως εκ τούτου, δεδομένης της φύρας που υπάρχει κατά την επεξεργασία, από τις ποσότητες εισαγωγής και εξαγωγής, τεκμαίρεται ότι οι επίμαχες ποσότητες παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα.
- 3) Από την καρτέλα του είδους «05.501 – Χοιρινό Μισάδι Μ/Δ ΕΛΛ.» καθώς και από το ημερολόγιο Αποθήκης, ότι η εισαχθείσα ποσότητα του χοιρινού κρέατος για το διάστημα 01/01-31/07/2014 με τα επίμαχα τιμολόγια ανήλθε σε **28.230** κιλά τα οποία αναλώθηκαν στην παραγωγή. Ως εκ τούτου, τεκμαίρεται ότι οι επίμαχες ποσότητες παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή από τις προσκομισθείσες καταστάσεις του σφαγείου ..... με τίτλο «**Ημερήσιο Δελτίο Επιβεβαίωσης σφαγής βοοειδών**» προκύπτουν τα εξής στοιχεία:

α) Αριθμός Ενωτίου β) Εκμετάλλευση – προέλευση, γ) Σφαγείο προορισμού, δ) Άδεια διακίνησης, ε) Όνομα Κρεοσκόπου, στ) Χώρα προέλευσης, ζ) Ημερομηνία γέννησης του ζώου και η) Ένδειξη λήψης δείγματος (Σ.Υ.Κ.Ε).

Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πράγματι παρέλαβε από το σφαγείο τα συγκεκριμένα ενώτια που φέρονται να πουλήθηκαν με τα επίμαχα τιμολόγια (καθόσον οι αριθμοί αυτών αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης), και εισήγαγε αυτά στην αποθήκη της προς περαιτέρω επεξεργασία. Περαιτέρω, για τα χοιρινά κρέατα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από το σφαγείο, πλην όμως η παραλαβή αυτών από την προσφεύγουσα αποδεικνύεται από τις εγγραφές του βιβλίου Αποθήκης που προσκομίστηκε με το υπόμνημα.

Επειδή, από την συνεκτίμηση όλων των προσκομισθέντων στοιχείων και ειδικότερα τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρουν ως τόπο φόρτωσης το σφαγείο στη ..... , τα τραπεζικά παραστατικά, τις καταστάσεις βεβαιώσεως σφαγής με αναγραφή των σχετικών ενωτίων, τον συσχετισμό των κρινόμενων αγορών – σε ποσότητες – με συναλλασσόμενους που διατέθηκαν αυτές, προκύπτει ότι στα διαθέσιμα στοιχεία της προσφεύγουσας υπήρχαν πολύ σημαντικά δεδομένα, με μοναδικά σε πλείστες περιπτώσεις στοιχεία ασφαλούς ιχνηλάτησης (π.χ. αριθμός

ενωτίων), τα οποία συντείνουν στην πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Όμως, από την ελεγκτική αρχή δεν πραγματοποιήθηκε καμία απολύτως ιχνηλάτηση και συσχέτιση, αλλά ο έλεγχος βασίστηκε αποκλειστικά, κατά την τελική του κρίση, στο ότι ο προμηθευτής της προσφεύγουσας κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτος, βάσει του πορίσματος άλλης αρμόδιας για εκείνον Αρχής. Περαιτέρω, δεν ελέγχθηκε το πρόσωπο που εισέπραξε τις ανωτέρω αναγραφόμενες επιταγές και δεν αξιοποιήθηκαν τα στοιχεία της διαδικτυακής εφαρμογής «.....».

Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι ο καταλογισμός στην προσφεύγουσα βασίζεται μόνο στο γεγονός ότι η επιχείρηση ..... είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς απιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

### Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 03/02/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ: ....., που εδρεύει στη ..... (.....), με την ακύρωση της υπ' αριθ. ....../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της υπ' αριθ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, των υπ' αριθ. ....../2020 και ....../2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα και της υπ' αριθ. ....../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55§2 περ. δ' του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

### Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

| α/α    | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη                              | έτος | Διαφορά φόρου | Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ | Πρόστιμα | Οριστική Φορολογική Υποχρέωση |
|--------|---------------------------|---------------------------------------------|------|---------------|----------------------|----------|-------------------------------|
| 1      | ..... - 30/12/2020        | Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015 | 2014 |               |                      | 0,00€    | 0,00€                         |
| 2      | ..... - 30/12/2020        | Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος | 2014 | 0,00€         | 0,00€                |          | 0,00€                         |
| 3      | ..... - 30/12/2020        | Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α             | 2014 | 0,00€         | 0,00€                |          | 0,00€                         |
| 4      | ..... - 30/12/2020        | Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α             | 2015 | 0,00€         |                      |          | 0,00€                         |
| 5      | ..... - 30/12/2020        | Επιβολής Προστίμου άρ. 55 ν. 4174/13        | 2014 |               |                      | 0,00€    | 0,00€                         |
| Σύνολα |                           |                                             |      | 0,00€         | 0,00€                | 0,00€    | 0,00€                         |

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η Αναπληρώτρια προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**Σ η μ ε ί ω σ η:** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.