



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.12.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 3604

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
E-Mail : ded.thess@aaade.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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/...../2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθ./.....προσωρινού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθ./.....07.2021 οριστικής πράξης προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ' αριθ./.....προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθ./.....07.2021 οριστική πράξη προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από9.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....07.2021 οριστική πράξη προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο οπωροκηπευτικών πρόστιμο ποσού 2.116,80 €, λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 5.292,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΞΑΓΩΓΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από2021 έκθεσης ελέγχου ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./21.09.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. -/09/2020 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ (αρ. εισερχ. πρωτ./.....09.2020), με συνημμένη την από/...../2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΞΑΓΩΓΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ.: η οποία όπως διαπιστώθηκε εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία σε επιχειρήσεις κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Αοριστία – έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου στην οποία ερείδεται η καταλογιστική πράξη και παραβίαση του βάρους απόδειξης που φέρει η φορολογική αρχή. Η εκδότρια εταιρία στην πραγματικότητα μεσολάβησε στη διακίνηση των προϊόντων της φράουλας, αφού οι παραγγελίες έλαβαν χώρα δια τηλεφώνου και τα τελάρα φορτώθηκαν από τη Ν. Ηλείας και τόπος προορισμού ήταν η

Θεσσαλονίκη. Συνεπώς, όλη η συμφωνία και συναλλαγή συντελέστηκε διά τηλεφώνου και ολοκληρώθηκε δια τραπεζικής κατάθεσης των χρημάτων και τα προϊόντα δεν πέρασαν ούτε σταμάτησαν ποτέ στην Λάρισα (σε εγκαταστάσεις της εκδότριας) καθόσον οι φράουλες είναι ένα εξαιρετικά ευπαθές προϊόν. Περαιτέρω, η εταιρία τελούσε σε καλή πίστη. Όλα τα αγορασθέντα αγαθά πουλήθηκαν και δεν έμεινε ούτε ένα τελάρο φράουλες αδιάθετο.

- 2) Από το σύνολο των στοιχείων που προσκομίζονται (φορτωτικές, τραπεζικές καταθέσεις και τιμολόγια μεταπώλησης) αποδεικνύεται πραγματική διακίνηση των προϊόντων και ως εκ τούτου και το νόμιμο των παραστατικών και καμία απολύτως απόδειξη ή ένδειξη δεν υπάρχει περί του αντιθέτου, ήτοι περί δήθεν εικονικότητας των συναλλαγών.

Ως προς τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. **3.** Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της

αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. **2.** Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: **α)** στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, **β)** στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, **γ)** στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ)** στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **ε)** στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, **στ)** σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ)** σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, **η)** σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, **θ)** σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**8.** Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα

με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του υπ' αριθ./.....προσωρινού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ καθώς δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 ως ίσχυσε από 01/01/2014 έως 16/10/2015 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 Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση

ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στην από/...../2021 έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, ερειδόμενη στην με αρ. πρωτ./.....2020 διαβιβασθείσα από07.2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΞΑΓΩΓΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ», ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- για την εκδότρια επιχείρηση «.....ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΞΑΓΩΓΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ.:
- Η δηλωθείσα έδρα επί της οδού στη Λάρισα, είναι μονοκατοικία και ο διαχειριστής της εταιρίας κ. με Α.Φ.Μ.

..... μίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο τον Σεπτέμβριο του 2014 και κατέβαλε ενοίκια έως τον Μάρτιο του 2015.

- Δεν διέθετε αποθηκευτικό ή άλλο χώρο.
- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
- Δεν διέθετε ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις.
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, ήτοι πελατών - προμηθευτών (καθόσον η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε ίδιες συγκεντρωτικές καταστάσεις) προκύπτει ότι εξέδωσε 304 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 182.886,71 € πλέον Φ.Π.Α. 34.735,44 € (έσοδα), ενώ προέβη σε αγορές/δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 33.316,52 € (έξοδα) πλέον Φ.Π.Α. 5.010,45 €.
- Έχει εκδώσει τιμολόγια πώλησης με αρίθμηση από 51 έως 200 από δύο μπλοκ.

Επειδή, σύμφωνα 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά των κάτωθι ειδών από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ – ΕΞΑΓΩΓΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ», Α.Φ.Μ.:

α/α	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο	Περιγραφή είδους
1	TIM. .../...05.2015	1.056,00€	137,28€	1.193,28€	640 κιλά φράουλες/128 τελάρα
2	TIM. .../....05.2015	1.536,00€	199,68€	1.735,68€	1.280 κιλά φράουλες/256 τελάρα
3	TIM. .../....05.2015	1.088,00€	141,44€	1.229,44€	640 κιλά φράουλες/128 τελάρα
4	TIM. .../....05.2015	780,00€	101,40€	881,40€	650 κιλά φράουλες/130 τελάρα
5	TIM. .../....05.2015	832,00€	108,16€	940,16€	640 κιλά φράουλες/128 τελάρα
Σύνολο		5.292,00€	687,96€	5.979,96€	3.850 κιλά φράουλες/770 τελάρα

Περαιτέρω, έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (μεταφοράς αγαθών) από αυτοκινητιστές:

α/α	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Στοιχεία αποστολής/Εκδότης
1	Τ.Π.Υ. ....05.2015	50,00€	11,50€	Αρ. παρ. 13 – Είδος εμπορεύματος Φράουλες/..... ΑΦΜ
2	Τ.Π.Υ. .../...05.2015	110,00€	25,30€	Αρ. παρ. 14 – Είδος εμπορεύματος Φράουλες/..... ΑΦΜ
3	Φορτωτική .../...05.2015	50,00€	11,50€	Αρ. παρ. 17 – Είδος εμπορεύματος Φράουλες/..... ΑΦΜ
4	Τ.Π.Υ. ....05.2015	53,00€	12,19€	Αρ. παρ. 21 – Είδος εμπορεύματος Φράουλες/..... ΑΦΜ
5	Τ.Π.Υ. ....05.2015	50,00€	11,50€	Αρ. παρ. 27 – Είδος εμπορεύματος Φράουλες/..... ΑΦΜ

Ακόμη, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις κάτωθι τραπεζικές πληρωμές στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης στην ALPHA BANK με αριθμό GR.....:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό	Επωνυμία καταθέτη	Αιτιολογία
1	...05.2015	2.928,96€	ΓΕΩΡΓΙΟΣ	Εξόφληση τιμ. .../....
2	...05.2015	2.110,84€	 ΓΕΩΡΓΙΟΣ	Αρ. τιμ.
3	...05.2015	940,16€	 ΓΕΩΡΓΙΟΣ	Αρ. τιμ.
Σύνολο		5.979,96€		

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα σύμφωνα με τα προσκομισθέντα φορολογικά της στοιχεία πούλησε τις κάτωθι ποσότητες σε αντισυμβαλλομένους της:

α/α	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Πελάτης	ΑΦΜ	Ποσότητα τελάρων φραουλών
1	TIM. ....05.2015	.....	.....	6 τελάρα
2	TIM. ....05.2015	 LTD	BG.....	64 τελάρα
3	TIM. ....05.2015	.....	.....	7 τελάρα
4	TIM. ....05.2015	.....	.....	51 τελάρα
5	TIM. ....05.2015	.....	.....	5 τελάρα
6	TIM. ....05.2015	.....	.....	6 τελάρα

7	TIM. /05.2015	.....	.....	20 τελάρα
8	TIM. /05.2015	.....	.....	20 τελάρα
9	TIM. /05.2015	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ	.....	1 τελάρο
10	TIM. /05.2015	.....	.....	25 τελάρα
11	TIM. /05.2015	.....	.....	10 τελάρα
12	TIM. /05.2015	.....	.....	8 τελάρα
13	TIM. /05.2015	.....	.....	11 τελάρα
14	TIM. /05.2015	.....	.....	1 τελάρο
15	TIM. /05.2015	.....	.....	10 τελάρα
16	TIM. /05.2015	.....	.....	6 τελάρα
17	TIM. /05.2015	.....	.....	1 τελάρο
18	TIM. /05.2015	.....	.....	3 τελάρα
19	TIM. /05.2015	.....	.....	2 τελάρα
20	TIM. /05.2015	.....	.....	10 τελάρα
21	TIM. /05.2015	.....	.....	11 τελάρα
22	TIM. /05.2015	.....	.....	6 τελάρα
23	TIM. /05.2015	.....	.....	11 τελάρα
24	TIM. /05.2015	.....	.....	2 τελάρα
25	TIM. /05.2015	.....	.....	1 τελάρο
26	TIM. /05.2015	.....	.....	10 τελάρα
27	TIM. /05.2015	.....	.....	1 τελάρο
28	TIM. /05.2015	.....	.....	32 τελάρα
29	TIM. /05.2015	.....	.....	21 τελάρα
30	TIM. /05.2015	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ	.....	1 τελάρο
31	TIM. /05.2015	.....	.....	1 τελάρο
32	TIM. /05.2015	.....	.....	18 τελάρα
33	TIM. /05.2015	.....	.....	10 τελάρα
34	TIM. /05.2015	.....	.....	13 τελάρα
35	TIM. /05.2015	 EOOD	.....	25 τελάρα
36	TIM. /05.2015	.....	.....	2 τελάρα
37	TIM. /05.2015	.....	.....	5 τελάρα
38	TIM. /05.2015	.....	.....	2 τελάρα
39	TIM. /05.2015	.....	.....	5 τελάρα
40	TIM. /05.2015	.....	.....	1 τελάρο
41	TIM. /05.2015	.....	.....	45 τελάρα
42	TIM. /05.2015	.....	.....	20 τελάρα
43	TIM. /05.2015	.....	.....	2 τελάρα
44	TIM. /05.2015	.....	.....	31 τελάρα.
45	TIM. /05.2015	.....	.....	31 τελάρα
46	TIM. /05.2015	.....	.....	61 τελάρα
47	TIM. /05.2015	.....	.....	5 τελάρα
48	TIM. /05.2015	.....	.....	2 τελάρα
49	TIM. /05.2015	.....	.....	2 τελάρα
50	TIM. /05.2015	 EOOD	BG.....	126 τελάρα
ΣΥΝΟΛΟ				770 τελάρα

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω, είναι έκδηλο ότι η προσφεύγουσα προέβη πράγματι στην αγορά των εν λόγω αγαθών, καθόσον σύμφωνα με τα προσκομισθέντα εκδοθέντα από την ίδια στοιχεία τα πώλησε σε αντισυμβαλλομένους της. Ως εκ τούτου δια της παρούσας απόφασης κρίνεται ότι η εικονικότητα δεν έγκειται στις συναλλαγές (που είναι πραγματικές) αλλά στο πρόσωπο του εκδότη καθώς και ότι η προσφεύγουσα – λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ενήργησε καλόπιστα καθόσον όλο το ποσό των εν λόγω τιμολογίων εξοφλήθη μέσω τραπεζικών καταθέσεων, δίχως η φορολογική αρχή να αμφισβητεί τις ανωτέρω τραπεζικές πληρωμές.

Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμόν ΣτΕ 972/2020 απόφασή του την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, έκρινε παράβαση που είχε λάβει χώρα σε παλαιότερα έτη υπό το πρίσμα των τότε ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2523/1997, όπου στο σώμα της απόφασης αναφέρεται ρητά ότι «... προκύπτει ότι καταρχήν 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. 2523/1997».

Επειδή, στον Ν. 4337/2015 δεν υφίσταται διάταξη, που να προβλέπει ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου σε περίπτωση καλής πίστης κατά το χρόνο συναλλαγής.

Επειδή, ωστόσο συναφής διάταξη δεν υπήρχε ούτε και στον Ν. 2523/1997, υπό το πρίσμα των διατάξεων του οποίου, το Συμβούλιο της Επικρατείας εξέδωσε την απαλλακτική απόφασή του για τον καλόπιστο λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στο πλαίσιο 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

ενασχόλησή 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, συνεπώς, στη βάση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς τη Διοίκηση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με την προαναφερθείσα απόφαση του ΣτΕ.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και περί καλοπιστίας της ως λήπτριας κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ./.....07.2021 οριστικής πράξης προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 – ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

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

Υπ' αριθ./.....07.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 - ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3β του ν. 4337/2015	2.116,80€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.