



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29 / 03 / 2022

Αριθμός Απόφασης **978**

**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 29/11/2021 και αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο κρέατος, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία και εδρεύει στη, οδός αρ., κατά των κατωτέρω πράξεων, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

- ✓ της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,
- ✓ της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,
- ✓ της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014 (λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) και
- ✓ της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 (λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία),

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμάτας, καθώς και τις από 18/10/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) φορολογίας Εισοδήματος, 2) ΦΠΑ και 3) Προστίμου αρθ. 7 ν. 4337/2015 και 4) Προστίμου αρθ. 79 ν. 4472/2017 της ίδιας ΔΟΥ, 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 **29/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **29/10/2021**, 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./2020 εντολή ελέγχου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμάτας, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ για το οικονομικό έτος **2014**, συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 πληροφοριακού δελτίου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ:, από το οποίο προκύπτει ότι από έλεγχο που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η παραπάνω επιχείρηση ήταν **φορολογικώς υπαρκτή**, πλην όμως **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 και κατόπιν αυτών έκρινε ότι **το σύνολο των εκδοθέντων απ' αυτήν φορολογικών στοιχείων**, όπως αυτά προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, ήτοι **752 στοιχεία**, καθαρής αξίας **11.458.253,64€**, πλέον ΦΠΑ **1.509.07,92€**, είναι εικονικά.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά από την εταιρεία με ΑΦΜ:, είναι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία κατά το οικονομικό έτος 2014 έλαβε **12** φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **290.925,59€**, πλέον ΦΠΑ ύψους **37.820,33€** και συγκεκριμένα τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία:

α/α	α/α παραστατικού - Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α. 13%	Σύνολο
1	/2013	23.317,00	3.031,21	26.348,21
2	/2013	26.321,35	3.421,77	29.743,12
3	/2013	27.298,19	3.548,76	30.846,95
4	/2013	27.590,99	3.586,82	31.177,81
5	/2013	28.319,66	3.681,56	32.001,22
6	/2013	20.428,50	2.655,70	23.084,20
7	/2013	21.843,00	2.839,59	24.682,59
8	/2013	27.269,48	3.545,03	30.814,51
9	/2013	26.155,02	3.400,15	29.555,17
10	/2013	27.272,14	3.545,38	30.817,52
11	/2013	18.881,56	2.454,60	21.336,16
12	/2013	16.228,70	2.109,73	18.338,43
	Σύνολο	290.925,59	37.820,30	328.745,89

Ακολούθως, ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα προσκομισθέντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου στοιχεία από τον προσφεύγοντα, 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 οι ποσότητες βοείου κρέατος, έχουν παραληφτεί από τον προσφεύγοντα, όχι όμως από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... αλλά από τρίτα πρόσωπα.

Ειδικότερα, ανά φορολογία διαπιστώθηκαν τα κατωτέρω:

A. Κ.Φ.Α.Σ (4093/2012 – ΦΕΚ Α' 222)

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα βάσει των διατάξεων του ΚΦΑΣ (παρ. Ε, υποπαρ.Ε1 ν. 4093/2012), διαπιστώθηκε ότι κατά το οικονομικό έτος **2014** ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δώδεκα (18) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **290.925,59€**, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ:, τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, 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 οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν.4337/2015, ποσού **58.185,12€** [ήτοι: 290.925,59€ x 20%].

B. Φορολογία εισοδήματος

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το οικονομικό έτος 2014 βάσει των διατάξεων του ν. 2238/1994, το ανωτέρω συνολικό ποσό των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, καταλογίστηκε ως **λογιστική διαφορά** και προστέθηκε στα καθαρά κέρδη.

Γ. Φ.Π.Α

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το οικονομικό 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 **290.925,59€** πλέον **ΦΠΑ** ποσού **37.820,33€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000 και καταλογίστηκε το ποσό των **36.145,26€** (αφού ελήφθησαν υπόψη και διαφορές στα προστιθέμενα και αφαιρούμενα ποσά των δηλώσεων). Περαιτέρω επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, ποσού **18.910,15€** [ήτοι: 37.820,30€ x 50%].

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Οικον. έτος	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Τόκοι αρθ. 53 του ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 18/10/2021	Επιβολής Προστίμου άρ. 7§§ 3,5 ν. 4337/2015	2014		58.185,12€			58.185,12€
2	 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	92.670,98€	46.335,49€	63.590,83€	11.696,89€	214.294,19€
3	 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2014	36.145,26€	18.072,63€	24.802,88€		79.020,77€
4	 - 30/12/2020	Επιβολής Προστίμου άρ. 6 ν. 2523/97, 79 ν. 4472/17	2014				18.910,15€	18.910,15€
Σύνολα				128.816,24€	122.593,24€	88.393,71€	30.607,04€	370.410,23€

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

1. Η σχετική κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι παντελώς αόριστη, ανατιπολόγητη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης κατά παραβίαση των άρθρων 28, 64 Ν. 4174/2013 και αρθρ. 17 Ν. 2690/1999,
2. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί εικονικότητας των ένδικων στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Τα ένδικα φορολογικά στοιχεία που έλαβε αφορούν πραγματικές συναλλαγές όπως αναγνωρίζει ο έλεγχος, για τις οποίες, ακόμα και αν υπήρχαν παρατυπίες της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, τις οποίες ούτε γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει, σε κάθε περίπτωση τελούσε **σε καλή πίστη** ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό αυτής. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί,
3. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης να επιβάλει φόρους και πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος του, αφού το υπ' αριθ./2020

πληροφοριακό Δελτίο της ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, δεν συνιστά νόμιμο συμπληρωματικό στοιχείο κατ' άρθρο 84§4 ν. 2238/1994 ικανό να θεμελιώσει δεκαετή παραγραφή. Τούτο διότι είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής διοίκησης, η οποία είναι ενιαία (και δη δια της ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης πληροφορίες για την αντισυμβαλλόμενη του, ήδη από το 2014 και όφειλε με βάση την αρχή της αναλογικότητας και του Κράτους δικαίου να έχει ολοκληρώσει τον ένδικο έλεγχο εντός της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο οριζόταν ότι: «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ (παρ. Ε, υποπαρ.Ε1 ν. 4093/2012 – Α' 222), ως ίσχυσε κατά την κρινόμενη περίοδο, ότι: «**3)** Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία», με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ίδιου κώδικα, 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 περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ως ίσχυαν από 26/07/2013 μέχρι την κατάργησή τους στις 17/10/2015 με τα άρθρα 3§4 και 7§9 ν.4337/2015 οριζόταν ότι: «**1)** Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. 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. **2)** α) ..., β), γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: 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. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου 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 τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη, ...»

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, με την ΠΟΛ 1210/2013, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/ 2013 (Α' 170), όπου αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την έκδοση πλαστών και εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:

«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 αξιολογίων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο. Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας.

Ειδικότερα:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 972/2020 (Τμήμα Β'), κρίθηκε ότι:

«6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Προκύπτει, ειδικότερα, ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός, που προμηθεύθηκε η αναιρεσεύουσα, εισήχθη πράγματι στη χώρα, εκτελωνίσθηκε κατόπιν υποβολής των αναγκαίων προς τούτο διασαφήσεων και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως, οι οποίες πληρώθηκαν στις 6.1.1999 στο υποκατάστημα της ίδιας τράπεζας στο σε πίστωση λογαριασμού του Κ. Κ., ο οποίος εφέρετο ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχείρησης. Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν. 2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. ...»]. Και ναι μεν η αναιρεσεύουσα, ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όφειλε, κατ' αρχήν, να έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου της και εκδότη των φορολογικών στοιχείων, πλην, όμως, ενόψει του ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν αλλοδαπή επιχείρηση και τα τιμολόγια έφεραν όλα τα εξωτερικά στοιχεία που απαιτούνται για τη νομότυπη κατάρτισή τους, περιλαμβανομένου και αριθμού φορολογικού μητρώου της εκδότριας επιχείρησης [γεγονός που προκύπτει εμμέσως εκ του ότι τα στοιχεία αυτά έγιναν δεκτά από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές κατά τον εκτελωνισμό των αντίστοιχων μηχανημάτων (πρβλ. ΣτΕ 2682/2008)], θα ήταν, εν προκειμένω, αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να απαιτηθεί από την αναιρεσεύουσα να έχει προβεί – λαμβανομένων υπόψη και των μέσων και δυνατοτήτων, που είχαν στη διάθεσή τους οι φορολογούμενοι το 1998, για την αναζήτηση στοιχείων αφορώντων αλλοδαπές επιχειρήσεις – σε πρόσθετες ενέργειες για την εξακρίβωση του «φορολογικώς υπαρκτού» της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχείρησης, όπως στην αναζήτηση της εγγραφής της στα φορολογικά μητρώα της Γερμανίας ή στο τοπικό εμποροβιομηχανικό επιμελητήριο ή της καταχωρήσεως της συγκεκριμένης συναλλαγής στο σύστημα VIES, πληροφορίες τις οποίες, άλλωστε, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, φαίνεται ότι και η ίδια η φορολογική αρχή άντλησε κατόπιν συνεννοήσεώς της με πρεσβείες της Ελλάδας στο εξωτερικό και με τις γερμανικές φορολογικές αρχές. Περαιτέρω, υπέρ της απόψεως περί συνδρομής εν προκειμένω του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας συνηγορεί και το γεγονός ότι στη δηλωθείσα έδρα της εκδότριας των τιμολογίων επιχείρησης λειτουργούσε η ατομική επιχείρηση της συζύγου του φερόμενου ως νομίμου εκπροσώπου της, γεγονός που ευλόγως μπορούσε να δημιουργήσει στην αναιρεσεύουσα την πεποίθηση ότι στην ίδια διεύθυνση λειτουργούσε νομίμως και η 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 αναιρεσεύουσας το γεγονός ότι τα μηχανήματα, για τα οποία εκδόθηκαν τα εικονικά τιμολόγια, ήταν μεταχειρισμένα και όχι καινούργια, όπως ανακριβώς ανεγράφη επ' αυτών, διότι το γεγονός αυτό μπορούσε να αποτελέσει μόνον 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 αναιρεσείουσας ως προς τον εκδότη των αφορώντων την συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων και ότι, ως εκ τούτου, η αναιρεσείουσα 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 ...».

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθ. **2642/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, γνωμοδότησε ότι: «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 περί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοικήσεως σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95§5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας - ΚΔΔ), 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 της ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κειμένης 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, δεν 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, 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 καθιστώσα 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 στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την, τα στοιχεία εξόφλησης αυτών

καθώς και τα στοιχεία με τα οποία διατέθηκαν τα αγαθά που φέρεται να προμηθεύτηκε από την ως άνω ΕΠΕ (ως σελίδες 9 -12 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος).

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων εξόφλησης, προέκυψαν τα ακόλουθα:

α/α ΤΠ-ΔΑ - ημερ/νία	Συνολική Αξία στοιχείου	α/α επιταγής - ημερ/νία λήξης	Ποσό Επιταγής	ΚΤΘ σε τράπεζα	Παρατηρήσεις
...../2013	26.348,21€	/13	8.000,00€	9.348,21€ 9.000,00€	
...../2013	29.743,12€	/13	10.000,00€		
		/13	10.000,00€		
		/13	9.743,12€		
...../2013	30.846,95€	/13	10.846,95€		
		/13	10.000,00€		
		/13	10.000,00€		
...../2013	31.177,81€	/13	10.600,00€		
		/13	11.177,81€		
		/13	10.000,00€		
...../2013	32.001,22€	/13	12.001,22€		
		/13	10.000,00€		
		/13	10.000,00€		
...../2013	23.084,20€	/13	7.084,20€		
		/13	8.000,00€		
		/13	8.000,00€		
...../2013	24.682,59€	/13	7.682,59€		
		/13	7.000,00€		
				10.000,00€	
...../2013	30.814,51€	/13	10.000,00€		Σφραγίστηκε
		/13	10.000,00€		Σφραγίστηκε
		/13	10.814,51€		
...../2013	29.555,17€	/13	9.555,17€		Σφραγίστηκε
		/13	10.000,00€		Σφραγίστηκε
		/13	10.000,00€		Σφραγίστηκε
...../2013	30.817,52€	/13	10.817,52€		Σφραγίστηκε
		/13	10.000,00€		Σφραγίστηκε
		/13	10.000,00€		Σφραγίστηκε
...../2013	21.336,16€	/13	7.000,00€		Σφραγίστηκε
		/13	7.000,00€		Σφραγίστηκε
		/13	7.336,16€		Σφραγίστηκε
...../2013	18.338,43€	/13	6.338,43€		Σφραγίστηκε
		/13	6.000,00€		
		/13	6.000,00€		Σφραγίστηκε
Σ ύ ν ο λ α	328.745,89€		300.997,68€	28.348,21€	

Ήτοι, για την εξόφληση του τιμήματος των επίμαχων τιμολογίων, κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας επιχείρησης 3 εμβάσματα συνολικού ποσού **28.348,21€** και παραδόθηκαν σ' αυτή **33 μεταχρονολογημένες επιταγές** συνολικού ποσού **300.997,68€**, από τις οποίες **20 επιταγές** συνολικού ποσού **186.950,40€** πληρώθηκαν στη λήξη τους, ενώ **13 επιταγές** συνολικού ποσού **114.047,28€** δεν πληρώθηκαν και σφραγίστηκαν.

Περαιτέρω, προσκόμισε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων επιχείρηση, για τις επιταγές που δεν πληρώθηκαν και σφραγίστηκαν, στράφηκε εναντίον του προσφεύγοντος και των τέκνων του αξιώνοντας την αστική και ποινική τους δίωξη (Σχετ. 7 - αντίγραφα των διαταγών πληρωμής, Σχετ. 8 - αντίγραφο της με αριθμό κατάθεσης δικογράφου/2014 αγωγής ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, της επ' αυτής εκδοθείσας με αριθμό/2015 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και της εφετειακής απόφασης/2018 Απόφασης του τριμελούς Εφετείου

....., **Σχετ. 9** - η από 25-11-2013 έγκληση της εταιρίας, και το συνταχθέν κατηγορητήριο στα πλαίσια της σχηματισθείσης με ΑΒΜ/15 ποινικής δικογραφίας). Η δικαστική αυτή διαμάχη έληξε το έτος 2018 με την υπογραφή αφενός από τον προσφεύγοντα και τα τέκνα του και αφετέρου από την, του από **29-03-2018 ιδιωτικού συμφωνητικού εξωδίκου συμβιβασμού**, στο οποίο προβλεπόταν μεταξύ άλλων και ο περιορισμός της οφειλής στο ποσό των 40.000,00€.

Ειδικότερα, στο από **29-03-2018 ιδιωτικό συμφωνητικό εξωδίκου συμβιβασμού**, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων είχε εκδώσει τις κατωτέρω επιταγές προς εξόφληση τιμολογίων της, οι οποίες δεν πληρώθηκαν κατά τη λήξη τους και σφραγίστηκαν:

α/α	α/α επιταγής - ημερ/νία λήξης	Ποσό Επιταγής	α/α	α/α επιταγής - ημερ/νία λήξης	Ποσό Επιταγής
1	/13	10.000,00€	8	/13	10.000,00€
2	/13	10.000,00€	9	/13	10.817,52€
3	/13	9.555,17€	10	/13	10.000,00€
4	/13	7.000,00€	11	/13	10.000,00€
5	/13	7.000,00€	12	/13	6.000,00€
6	/13	7.336,16€	13	/13	6.338,43€
7	/13	10.000,00€	Σ ύ ν ο λ ο		114.047,28€

Για τις με α/α 1, 2, 3, 4 και 5 επιταγές που δεν πληρώθηκαν η εν λόγω ΕΠΕ αιτήθηκε και πέτυχε την έκδοση της υπ' αρ./2013 **διαταγής πληρωμής** του Μονομελούς Πρωτοδικείου, και κατ' αυτής ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθ./2013 **ανακοπή** ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου. Για τις με α/α 6, 7, 8 και 9 επιταγές που δεν πληρώθηκαν, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2013 **διαταγής πληρωμής**, και κατ' αυτής ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθ./2013 **ανακοπή** ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου. Επί των ως άνω ανακοπών, οι οποίες λόγω συνάφειας συνεκδικάσθηκαν, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2015 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, που απέρριψε τις άνω ανακοπές και επικύρωσε τις διαταγές πληρωμής του ίδιου δικαστηρίου.

Για τις με α/α 10, 11, 12 και 13 επιταγές που δεν πληρώθηκαν η εν λόγω ΕΠΕ αιτήθηκε και πέτυχε την έκδοση της υπ' αρ./2013 **διαταγής πληρωμής** του Μονομελούς Πρωτοδικείου, και κατ' αυτής ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθ./2014 **ανακοπή** ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου. Επί της ανακοπής εκδόθηκε η υπ' αριθ./2016 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, που απέρριψε τις άνω ανακοπές και επικύρωσε τις διαταγές πληρωμής του ίδιου δικαστηρίου.

Εξάλλου, η εν λόγω ΕΠΕ άσκησε την υπ' αριθ./2014 **αγωγή** ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, με την οποία αιτείτο τη διάρρηξη ως απαλλοτριωτικών των δικαιοπραξιών ... με τις οποίες μεταβιβάστηκαν στα παιδιά του ακίνητα κατά ψιλή κυριότητα,... και με την υπ' αριθ./2015 απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, έγινε δεκτή η αγωγή της εταιρείας και απαγγέλθηκε η διάρρηξη των ως άνω δικαιοπραξιών. Κατά της απόφασης αυτής ο προσφεύγων και τα τέκνα του άσκησαν τις υπ' αριθ./2016 και/2016 **εφέσεις** ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου και εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 Απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, η οποία δέχθηκε τυπικά αλλά απέρριψε κατ' ουσίαν τις ασκηθείσες εφέσεις και απήγγειλε την ολική διάρρηξη των δικαιοπραξιών.

Περαιτέρω, η εν λόγω εταιρεία, άσκησε κατά του προσφεύγοντος **έγκληση** ενώπιον του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών, για το αδίκημα της έκδοσης ακάλυπτων επιταγών και ασκήθηκε ποινική δίωξη από τον Εισαγγελέα (ΑΒΜ/..... και ΑΒΜ/...../..... ποινικές δικογραφίες) και με την υπ' αριθ./2016 Απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου καταδικάστηκε ο προσφεύγων σε ποινή φυλάκισης 20 μηνών και κατ' αυτής άσκησε την υπ' αριθ./2016 **έφεση** ...

Με το εν λόγω συμφωνητικό, συμφωνήθηκε ότι σε πλήρη και ολοσχερή εξόφληση της απαιτήσεως της εταιρείας, ο προσφεύγων αναλαμβάνει την υποχρέωση να καταβάλει σε αυτήν ατόκως, προς εξόφληση πάσης φύσεως απαιτήσεως αυτής, το ποσό των 40.000€, ...

Περαιτέρω, ο προσφεύγων με το υπόμνημά του ενώπιον του ελέγχου προσκόμισε στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι παραλάμβανε τα κρέατα από τα σφαγεία και τα μετέφερε στην έδρα του στη με δικό του φορτηγό – ψυγείο το οποίο οδηγούσε υπάλληλός του. Στα επίμαχα τιμολόγια αναγράφονταν και οι κωδικοί των ζώων από τα οποία προέρχονταν τα κρέατα που παραλάμβανε. Ειδικότερα προσκόμισε κατάσταση με το σύνολο των βοοειδών ανά τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, με τους κωδικούς ζώων, που παρέλαβε όπου αναγράφονταν ο κωδικός σφαγείου και οι ημερομηνίες σφαγής τους από το τμήμα Κτηνιατρικής, της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας, όπως έχουν αναρτηθεί στο σύστημα ΙΡΙΔΑ « ..τα 192 βοοειδή έχουν σφαγεί στο σφαγείο με κωδικό έγκρισης S50 και το χρονικό διάστημα από 14/02/2013 έως 29/10/2013, ...». Η ημερομηνία σφαγής που αναγράφεται στην κατάσταση ταυτίζεται με τις ημερομηνίες των τιμολογίων της

Τα ανωτέρω κρέατα πουλήθηκαν σε πελάτες του προσφεύγοντος (κρεοπωλεία και σουπερ μάρκετ κλπ) ανά το Νομό, εκδίδοντας τα τιμολόγια – δελτία αποστολής των δικών του πωλήσεων στα οποία αναγράφονταν τα βόεια νωπά κρέατα, και περιγράφονταν αναλυτικά κατά είδος, ποσότητα, τιμή και κωδικούς ζώων, αυτούς που είχαν τα εμπορεύματα που είχε παραλάβει με τα επίμαχα τιμολόγια από την ως άνω εταιρία.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, κρίθηκε ότι αυτή είναι **φορολογικά υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, καθόσον διαπιστώθηκε ότι:

- α) Δεν διέθετε αγορές, αφού κύριος προμηθευτής της , δεν είχε δυνατότητα πωλήσεων,
- β) Δεν διέθετε κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό για τη συντήρηση και διάθεση των προϊόντων της (ψυγεία, φορτηγά ψυγεία, ζυγαριές, εργαλεία κοπής κρέατος κλπ),
- γ) Ο κοινός γραφικός χαρακτήρας με τον οποίο εκδόθηκαν τα τιμολόγια του της , του και της επιχείρησης,
- δ) Η δηλωθείσα έδρα της ήταν διαμέρισμα που μίσθωσε η (διαχειριστής και μοναδική εταίρος της) και συνεπώς δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος στηρίζει την κρίση του, όσον αφορά την αδυναμία πώλησης, από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, των περιγραφόμενων σ' αυτά προϊόντων, καθώς και στις πληροφορίες που του διαβιβάστηκαν σχετικά με αυτή από την τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, χωρίς να έχει προβεί σε καμία αυτοτελή επεξεργασία και αποτίμηση αυτών, την οποία να παραθέτει στην οικεία έκθεση ελέγχου και από την οποία να αποδεικνύεται ότι αυτή δεν είχε τη δυνατότητα παροχής των επίμαχων συναλλαγών. Δεν τεκμηριώνει δηλαδή τις πιθανές ελλείψεις και παρατυπίες της αντισυμβαλλόμενής του οι οποίες τον οδήγησαν στην σχετική κρίση του, καθώς για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε, δεν χρειάζονταν οργανωμένες εγκαταστάσεις (ψυγεία κοκ), αφού παραλάμβανε τα κρέατα με δικά του μεταφορικά μέσα απευθείας από το σφαγείο αυθημερόν με την ημερομηνία σφαγής των ζώων, ήτοι δεν χρειάζονταν χώροι φύλαξης, ψυγεία κοκ, που αναφέρει ο έλεγχος για να κριθεί το συναλλακτικώς υπαρκτό της εκδότριας εταιρείας. Περαιτέρω, δεδομένου ότι δεν αιτιολογείται και δεν αποδεικνύεται κατά το μείζον από τον έλεγχο με ασφάλεια και δικανική βεβαιότητα το συναλλακτικώς ανύπαρκτο της εκδότριας, και μόνο εξ' αυτού του λόγου πρέπει να μην κριθούν τα ένδικα τιμολόγια εικονικά ούτε στο πρόσωπο του εκδότη και να γίνει δεκτή στο σύνολό της η υπό κρίση προσφυγή του.

Εξάλλου, αν ήθελε κριθεί ότι η εκδότρια εταιρία ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, ισχυρίζεται ότι **τελούσε σε καλή πίστη** ως προς το πρόσωπό της και το σύννομο των ενεργειών της. Και τούτο γιατί αγνοούσε τις όποιες τυχόν ατασθαλίες αυτής, ενώ το γνωστικό του επίπεδο

(απόφοιτος γυμνασίου) και τα οικεία συναλλακτικά ήθη, επουδενί δεν επέβαλαν να κάνει τις επαληθεύσεις που αναφέρει ο έλεγχος (έλεγχος καταστατικών και κατάρτιση συμβάσεων) και δια των οποίων επιχειρεί να τον χαρακτηρίσει ως κακόπιστο. Δεδομένου όμως ότι οι συναλλαγές του με την αντισυμβαλλόμενη πληρώθηκαν στο σύνολό τους με τραπεζικά μέσα τα οποία προσκόμισε ενώπιον του φορολογικού ελέγχου (ΠΟΛ. 1210/2013) και η αντισυμβαλλόμενη εκκίνησε πολυετή και πολυεπίδεδο δικαστικό αγώνα σε βάρος του με πολλούς δικηγόρους για τα ποσά που δεν εξόφλησε μέχρι το έτος 2018 όπου έγινε εξωδικαστικός συμβιβασμός, είναι προφανές σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής, τα συναλλακτικά ήθη και τα διδάγματα της κοινής πείρας ότι ουδέποτε θα κατέβαλε ο μέσος συνετός άνθρωπος δεκάδες χιλιάδες ευρώ με επιταγές και τραπεζικές καταθέσεις σε άτομα που δεν τελούσε σε καλή πίστη ως προς τη νομιμότητα τους και ουδέποτε θα ερχόταν εν συνεχεία σε δικαστικό συμβιβασμό μαζί τους.

Επειδή η σφαγή ζώων και η περαιτέρω διακίνηση των σφάγιων, 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 προσκομίζονται αναγκαστικά στο σφαγείο, ώστε να ολοκληρωθεί η διαδικασία σφαγής,

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε καταστάσεις του σφαγείου από τις οποίες προκύπτουν οι ταυτότητες των ζώων και η ημερομηνία σφαγής τους, τα στοιχεία δε αυτά, περιλαμβάνονται στο περιεχόμενο των αυθημερόν εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της,

Επειδή, δεδομένων των ως άνω πραγματικών περιστατικών και σύμφωνα με τις διατάξεις που προεκτέθηκαν κι ερμηνεύτηκαν η υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την ελεγκτική αρχή,

β) οι συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν τις πωλήσεις κρεάτων και είναι απολύτως συναφείς με το αντικείμενο εργασιών της εκδότριας επιχείρησης,

γ) τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έφεραν όλα τα κατά νόμο απαιτούμενα στοιχεία (επωνυμία εκδότη, ΑΦΜ, έδρα, αντικείμενο εργασιών,

δ) οι αγορές των κρεάτων που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας **290.925,59€**, πλέον ΦΠΑ **37.820,30€** εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ:, πραγματοποιήθηκαν και

χρησιμοποιήθηκαν από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα στο πλαίσιο άσκησης της δραστηριότητας αυτής, γεγονός που δεν αμφισβητεί η φορολογική αρχή,

ε) η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις αποθήκευσης, φύλαξης και επεξεργασίας των κρεάτων (π.χ. ψυγεία, αποθήκες κλπ) πλην όμως, δεδομένου ότι αυτά παραλαμβάνονταν από τον προσφεύγοντα απευθείας από το σφαγείο και αυθημερόν με την ημερομηνία σφαγής των ζώων και διακινούνταν με δικά του μεταφορικά μέσα (φορτηγά ψυγεία) και δικό του οδηγό, δεν απαιτούνταν χώροι φύλαξης, ψυγεία κλπ, γεγονός που επίσης δεν αμφισβητεί η ελεγκτική αρχή,

στ) η συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων ύψους 328.745,89€, έχουν πράγματι εξοφληθεί από τον προσφεύγοντα με **3 εμβάσματα** συνολικού ποσού **28.348,21€** και με την παράδοση στην εκδότρια **33 μεταχρονολογημένων επιταγών** συνολικού ποσού **300.997,68€**, από τις οποίες **20 επιταγές συνολικού ποσού 186.950,40€** εξοφλήθηκαν και **13 επιταγές συνολικού ποσού 114.047,28€** δεν πληρώθηκαν και σφραγίστηκαν, γεγονός που ομοίως, δεν αμφισβητεί η φορολογική αρχή,

ζ) η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, προκειμένου για τα ποσά που δεν εισέπραξε από τον προσφεύγοντα, εκκίνησε πολυετή δικαστικό αγώνα σε βάρος του προσφεύγοντος, σφράγισε τις επιταγές που δεν πληρώθηκαν και εξέδωσε γι' αυτές διαταγές

πληρωμής (ποινική δίωξη) και τελικώς υπέγραψε το έτος 2018 συμφωνητικό εξωδικαστικού συμβιβασμού,

Κατόπιν αυτών η υπηρεσία μας, κρίνει ότι τα επίμαχα τιμολόγια **δεν είναι εικονικά**, καθόσον αυτά απεικονίζουν **πραγματικές συναλλαγές** του λήπτη αυτών, ο οποίος σε κάθε περίπτωση **τελούσε σε καλή πίστη**, αφού κατέβαλε το σύνολο της αξίας τους με εμβάσματα και επιταγές ενώ για τις επιταγές που δεν πληρώθηκαν ασκήθηκαν από τον εκδότη ένδικα μέσα διάρκειας πέντε ετών, και τέλος υπεγράφη συμφωνητικό εξώδικου συμβιβασμού.

Επειδή ο λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφόσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του (βλ. ΣτΕ 972/2020, ΣτΕ 1238/2018, ΣτΕ 2223/1995, ΣτΕ 1217/1995, ΣτΕ 212/1998, ΣτΕ 1553/2003, ΣτΕ 547/2006, ΣτΕ 1653/2006),

Επειδή ο καλόπιστος 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 (**170/2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ** η οποία κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ. 1071/2015**)

Επειδή ο λήπτης φορολογικού στοιχείου που αγνοεί καλόπιστα την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη **δύναται να εκπέσει από το ποσό του ΦΠΑ**, με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν (**134/2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ** η οποία κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ. 1097/2016**)

Επειδή κατόπιν αυτών γίνεται **δεκτός** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περαιτέρω δε, για το γεγονός της **ωφέλειας που αποκόμισε ο προσφεύγων το έτος 2018** η οποία απορρέει από το από 29/03/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό εξώδικου συμβιβασμού, ύψους **74.047,28€** (ήτοι **114.047,28€ - 40.000,00€**), αυτό αποτελεί αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου, τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **29/11/2021** και αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο κρέατος, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία και εδρεύει στη, οδός αρ., με την **ακύρωση** της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **01/01/2013-31/12/2013**, της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 οικονομικού έτους **2014** και της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 φορολογικής περιόδου **01/01-31/12/2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Οικον. έτος	Διαφορά φόρου	Πρόσπμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Τόκοι αρθ. 53 του ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 18/10/2021	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€	0,00€
3	 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2014		0,00€	0,00€		0,00€
4	 - 30/12/2020	Επιβολής Προστίμου άρ. 6 ν. 2523/97, 79 ν. 4472/17	2014				0,00€	0,00€
Σύνολα				0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.