



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04-01-2024

Αριθμός απόφασης: e40

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β'6009).

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

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

4. Την από **07/09/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... και ΣΙΑ ΟΕ», με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθμ.../09-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,

β) της υπ' αριθμ...../09-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013,

γ)της υπ'αριθμ...../09-08-2023 πράξης επιβολής προστίμου (Άρθ. 6, Ν. 2523/1997, άρθ. 55 § 2δ, Ν. 4174/2013, άρθ. 79 ν. 4472/2017) και

δ)της υπ'αριθμ...../09-08-2023 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/07-09-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... και ΣΙΑ ΟΕ», με ΑΦΜ:....., που 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 με αριθμ...../09-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 2.608,19€, λόγω λήψης δυο (2) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 10.031,50€, έκδοσης της επιχείρησης «.....», η οποία κρίθηκε εκδότηρια εικονικών τιμολογίων.
- Με την με αριθμ...../09-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας ύψους 1.274,51€, καταλογίσθηκε κύριος φόρος ύψους 1.304,10€, και πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ 1.564,92€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.869,02€, λόγω λήψης δυο (2) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 10.031,50€, έκδοσης της επιχείρησης «.....», η οποία κρίθηκε εκδότηρια εικονικών τιμολογίων.
- Με την με αριθμό/09-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (Άρθ. 6, Ν. 2523/1997, άρθ. 55 § 2δ, Ν. 4174/2013, άρθ. 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 652,05€ (1.304,10€*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με την με αριθμό/09-08-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. διαχειριστικής περιόδου 01-

01 έως 31-12-2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.006,30€ (10.031,50*20%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία δυο (2) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 10.031,50€, έκδοσης της επιχείρησης «.....», κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4093/2012, άρθρο πρώτο, παράγραφος Ε, υποπαράγραφος Ε1 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ – Κ.Φ.Α.Σ.) των άρθρων 1, 2, 4, 6, 9 και 15, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/15 σε συνδυασμό με την Ε. 2042/10-05-2022

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 02-08-2023 εκθέσεων ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012), μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ελέγχου προστίμου (Άρθ. 6, Ν. 2523/1997, άρθ. 55 § 2δ, Ν. 4174/2013, άρθ. 79 ν. 4472/2017), της ΔΟΥ Βέροιας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../12-05-2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ...../14-04-2020 πληροφοριακό δελτίο με συνημμένες 2 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ (μία για το έτος 2012 και μία για τα έτη 2013-2014) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων που αφορά τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ:.....». Σύμφωνα με τα παραπάνω, η επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, για τους παρακάτω λόγους:

1. Έκθεση Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Δράμας

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, **με εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων την επιχείρηση «..... του με ΑΦΜ:..... Δ.Ο.Υ. Δράμας»,** την οποία αποδέχεται πλήρως ο παρών έλεγχος, **η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τη χρήση 2013.** Δεν διενέργησε ποτέ πραγματικές αγορές, καθότι ο κύριος προμηθευτής δεν είχε τη δυνατότητα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, να πραγματοποιήσει πωλήσεις.

2. Βιβλίο απογραφής της ελεγχόμενης ΕΠΕ

Από το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, τα οποία κατασχέθηκαν από την υπηρεσία μας, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ΕΠΕ δεν είχε διενεργήσει αγορές κατάλληλου παγίου εξοπλισμού (ψυγεία, ψυγείοκαταψύκτες, φορητά ψυγεία, ζυγαριές, μηχανήματα - εργαλεία κοπής κρεάτων κ.α.) για τη σωστή διατήρηση και προώθηση των εμπορευμάτων της καθότι επρόκειτο για κρέας νωπό η και απλής ψύξης, απαραίτητα για την σωστή λειτουργία της.

3. Συσχετισμός Προσώπων

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της **Δ.Ο.Υ. Δράμας** ο είναι το πρόσωπο που εμφανίζεται ως αντιδήμαρχος Δήμου να θεωρεί το γνήσιο υπογραφής σε ιδιωτικά έγγραφα,

ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης προκειμένου να αποκτήσει έδρα η επιχείρηση του
..... Από απάντηση του Δήμου (αριθμός πρωτοκόλλου/17-11-2014)
ενημερωθήκαμε ότι από συστάσεως ήτοι από 01/01/2011 και μέχρι σήμερα, ουδέποτε υπηρέτησε
ως Αντιδήμαρχος άτομο με 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
....., πέντε στελέχη «Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής» σελίδες από 201 έως και
450.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των εμπλεκόμενων, ήτοι
....., εμφανίζονται οι προαναφερόμενοι να είναι και πελάτες και προμηθευτές
των άλλων. Γραφικός χαρακτήρας τιμολογίων δελτίων αποστολής Από κατάσχεση που
πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της ΔΟΥ Δράμας, στα πλαίσια της υπ' αριθμού/2018
εντολής ελέγχου της επιχείρησης ΕΠΕ με ΑΦΜ:....., διαπιστώθηκε ότι τα
φορολογικά παραστατικά πώλησης, τιμολόγια δελτία αποστολής εκδόσεως
προς την επιχείρηση ΕΠΕ αποτυπώνεται ο ίδιος γραφικός χαρακτήρας με τα
φορολογικά παραστατικά πώλησης εκδόσεως της προς την επιχείρηση
ΕΠΕ με ΑΦΜ:.....

4.Αυτοψία της ελεγχόμενης ΕΠΕ

Από την ειδική έκθεση αυτοψίας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη διέθετε έδρα στην οδό 5 ΤΚ
57400, 1ος όροφος, ο οποίος ήταν κενός κατά την διενέργεια της αυτοψίας. Από το Ε3 της
ελεγχόμενης ΕΠΕ δηλώνεται έδρα ο 1ος όροφος 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 1ου
ορόφου, 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 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 της παραστατικών κρίνονται από τον έλεγχο ως εικονικά φορολογικά
στοιχεία ήτοι **τουλάχιστον επτακόσιες πενήντα δύο (752) περιπτώσεις εικονικών
φορολογικών παραστατικών, όπως προκύπτει από την συγκεντρωτική κατάσταση του
άρθρου 10 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) που υπέβαλε, καθαρής αξίας 11.458.253,64 ευρώ πλέον
Φ.Π.Α ποσού 1.509.074,92 ευρώ,** σε διάφορους επιτηδευματίες και νομικές οντότητες για
συναλλαγές, οι οποίες ποτέ δεν πραγματοποιήθηκαν και είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρία
«..... – χονδρικό εμπόριο κρέατος με ΑΦΜ», είναι και η προσφεύγουσα,
η οποία κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) έλαβε δυο (2) φορολογικά στοιχεία, συνολικής

καθαρής αξίας 10.031,50€ πλέον ΦΠΑ ύψους 1.304,10€ και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία	Παραστατικά	Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1	26-06-2013	ΤΔΑ000....	7.519,50	977,54	8.497,04
2	30-06-2013	ΤΙΜ000.....	2.512,00	326,56	2.838,56
ΣΥΝΟΛΟ			10.031,50	1.304,10	11.335,60

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1)Οι συναλλαγές της με την «..... – χονδρικό εμπόριο κρέατος με ΑΦΜ, είναι πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει:

α)Τα δυο υπό κρίση φορολογικά παραστατικά.

β)Τις πληρωμές των ως άνω φορολογικών παραστατικών.

γ)Αντίγραφο της απόδειξης πληρωμής, αντίγραφο της επιταγής και της κίνησης λογαριασμού της τράπεζας Eurobank.

δ)Σχετική καρτέλα προμηθευτή.

ε)Καταστάσεις βεβαίωσης σφαγής του Σφαγείου Χαλκηδόνας, στις οποίες αντιστοιχίζονται τα ενώπια που αναφέρονται στα τιμολόγια.

2)Με την με αριθμ.4440/29-11-2021 απόφασή της, η ΔΕΔ Αθήνας δέχθηκε ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την «..... – χονδρικό εμπόριο κρέατος με ΑΦΜ,» κατά το φορολογικό έτος 2014, είναι πραγματικές.

3)Επικουρικά, το Σημείωμα διαπιστώσεων στηρίζεται αποκλειστικά σε έκθεση της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, η οποία έχει ήδη κριθεί μη νόμιμη με βάση την με αριθμ.4440/2021 απόφαση της ΔΕΔ Αθήνας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4987/2022 «1. 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.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4987/2022** ορίζεται 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 ουσιαστικές 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 ουσιαστικού 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, 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 ουσιαστικές 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, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97** *“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. .”.*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ.** (άρθρο πρώτο, παρ. Ε΄, υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012- ΦΕΚ 222/12-11-2012), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, οριζόταν ότι : *«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.»* και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§§6 και 8** του ιδίου νόμου, 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 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015** (Α΄ 129), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: **«3) Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) β) δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...., 5) Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170)».**

Επειδή, 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 ζώων 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 πωλήσεως 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 ενώπια, 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 «.....» με ΑΦΜ:.....» 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 σύμφωνα με 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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (Στε 506/8-2-2012).

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 επιχειρησέως 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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προσπιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις

παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στην εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....», προκύπτει ότι αυτή είναι φορολογικά υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη. Ειδικότερα:

1) Η εταιρία «.....» με ΑΦΜ:.....» έχει ως κύρια δραστηριότητα το «Χονδρικό εμπόριο κρέατος βοοειδών, νωπού ή απλής ψύξης» και έδρα επί της οδού

2) Ωστόσο, από το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ΕΠΕ δεν είχε διενεργήσει αγορές κατάλληλου παγίου εξοπλισμού (ψυγεία, ψυγείοκαταψύκτες, φορητά ψυγεία, ζυγαριές, μηχανήματα - εργαλεία κοπής κρεάτων κ.α.) για την σωστή διατήρηση και προώθηση των εμπορευμάτων της, καθώς επρόκειτο για κρέας νωπό η και απλής ψύξης, απαραίτητα για τη σωστή λειτουργία της.

3) Από την ειδική έκθεση αυτοψίας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη διέθετε έδρα στην οδό, 1ος όροφος, ο οποίος ήταν κενός κατά τη διενέργεια της αυτοψίας. Από το Ε3 της ελεγχόμενης ΕΠΕ δηλώνεται ως έδρα ο 1ος όροφος 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 1ου ορόφου, 55τμ, 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.

4) Επιπλέον, η ίδια ως άνω εταιρία δε διαθέτει ιδιόκτητα ή άλλα μισθωμένα μεταφορικά μέσα

(Φορτηγά, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, σκάφη κλπ), που είναι απαραίτητα για τη μεταφορά.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία, προκειμένου να αποδείξει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές. Ειδικότερα προσκόμισε:

- 1) Τα επίμαχα τιμολόγια που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά από τη φορολογική αρχή και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία	Παραστατικά	Ποσότητα	Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1	26-06-2013	ΤΔΑ000.....	1671	7.519,50	977,54	8.497,04
2	30-06-2013	ΤΙΜ000.....	1256	2.512,00	326,56	2.838,56
ΣΥΝΟΛΟ				10.031,50	1.304,10	11.335,60

Στο σώμα των ως άνω τιμολογίων αναφέρονται τα μεταφορικά μέσα, με τα οποία μεταφέρθηκαν τα υπό κρίση εμπορεύματα, ήτοι με «ΙΧ ιδίου».

- 2) Την με α/α/09-07-2013 απόδειξη πληρωμής της προσφεύγουσας προς την εταιρία «..... » με ΑΦΜ:.....», από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρέδωσε στην ως άνω ΕΠΕ την με αριθμό-5 επιταγή τράπεζας EUROBANK αξίας 8.497,04€.
 - 3) Φωτοαντίγραφο της μπροστά όψης της με α/α-5 επιταγής της τράπεζας EUROBANK, με ημερομηνία πληρωμής την 31-08-2023.
 - 4) Αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού της λογαριασμού με αριθμό 0026.0077.11....., τράπεζας EUROBANK, από την οποία προκύπτει ότι η προαναφερθείσα επιταγή πληρώθηκε την 02-09-2013.
 - 5) Τον ισολογισμό της χρήσης 2013 από τον οποίο προκύπτει ότι η δραστηριότητα της προσφεύγουσας (κύκλος εργασιών) ανήλθε την κρινόμενη χρήση 2013 στο ποσό των 18.067.470,49€ και το σύνολο των αγορών της σε 14.411.467,89€, δηλαδή οι ένδικες αγορές είναι ελάχιστο ποσοστό της δραστηριότητάς της.
 - 6) Ημερήσια δελτία επιβεβαίωσης σφαγής βοοειδών στα οποία έχει αντιστοιχίσει τα σχετικά ενώτια που αναφέρονται στα τιμολόγια του προμηθευτή (δηλαδή ταυτότητες με τους μοναδικούς αριθμούς των ζώων καρφισσώμενες στο αυτί κάθε ζώου από γεννήσεως μέχρι σφαγής του). Στα δελτία αυτά περιλαμβάνονται α) ο 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.
- Ωστόσο, από τα προσκομιζόμενα δελτία επιβεβαίωσης σφαγής, δεν προκύπτει ότι τα ζώα που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια πώλησης εσφάγησαν για λογαριασμό της πωλήτριας εταιρίας (..... » με ΑΦΜ:.....).

- 7) Καρτέλα του προμηθευτή της προσφεύγουσας, ήτοι της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ:.....».
- 8) Έγγραφο «Στατιστική πωλήσεων ανά είδος»

Επειδή, από τη συνεκτίμηση των προαναφερθέντων στοιχείων προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα οι συναλλαγές που αναγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά, ωστόσο δεν αποδείχθηκε ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με το φερόμενο ως εκδότη των τιμολογίων αφού από τα δελτία επιβεβαίωσης σφαγής βοοειδών, που προσκομίσθηκαν πουθενά δεν προκύπτει ότι τελευταίος κάτοχος του κάθε ζώου πριν τη σφαγή ήταν η «.....» με ΑΦΜ:.....». Ως εκ τούτου η επικαλούμενη καλοπιστία από την προσφεύγουσα είναι αναπόδεικτη. Συνεπώς, ορθώς αυτά κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται το δεδικασμένο που απορρέει από την με αριθμό 4440/2021 απόφαση της ΔΕΔ Αθήνας, η οποία δέχθηκε ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την «..... – χονδρικό εμπόριο κρέατος με ΑΦΜ:.....» κατά το φορολογικό έτος 2014, είναι πραγματικές.

Ο εν λόγω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς και η υπό κρίση έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Βέροιας αποδέχεται την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ωστόσο όχι με το φερόμενο ως εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων, καθώς η προσφεύγουσα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν απέδειξε ότι αγόρασε τα περιγραφόμενα στα επίδικα τιμολόγια σφάγια από την «..... με ΑΦΜ:.....», δεδομένου ότι στα προσκομιζόμενα και επικαλούμενα δημόσια έγγραφα πουθενά δεν αναφέρεται η επωνυμία της. Επιπλέον, η επικαλούμενη απόφαση της ΔΕΔ Αθήνας αφορά διαφορετικό φορολογικό έτος από το υπό κρίση.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η έκθεση της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, η οποία αποτέλεσε και το έναυσμα του εν λόγω ελέγχου από τη ΔΟΥ Βέροιας, έχει ήδη κριθεί μη νόμιμη με βάση την με αριθμ.4440/2021 απόφαση της ΔΕΔ Αθήνας.

Ο εν λόγω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς με την επικαλούμενη με αριθμό 4440/2021 απόφαση της ΔΕΔ Αθήνας κρίθηκε η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν από το ΚΕΜΕΕΠ και όχι από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 07-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... και ΣΙΑ ΟΕ», με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Υπ' αριθμ...../09-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)	179.495,04	182.103,23	182.103,23	2.608,19

		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Υπ' αριθμ...../09-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013	Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.304,10	1.304,10	1.304,10
	Προσαυξήσεις		1.564,92	1.564,92	1.564,92
Σύνολο για καταβολή			2.869,02	2869,02	2.869,02

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../09-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ 6 Ν 2523/1997, άρ.55 Ν 4174/2013 και άρ.79 Ν 4472/2017	652,05	652,05
Υπ' αριθμ...../09-08-2023 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων	2.006,30	2.006,30

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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