



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:2201

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , κάτοικος κατά της υπ' αριθμ.: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου φορολογικού έτους 2017 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κορίνθου προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού ποσού 6.668,14€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 3.334,08€, ήτοι συνολικό ποσό 10.002,22€.

Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κορίνθου προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 13.238,64€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.619,32€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.248,48€, ήτοι συνολικό ποσό 22.106,44€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με βάση το Δελτίο Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής με αρ. πρωτ. που έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένου από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για τη προσφεύγουσα, με δραστηριότητα οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, για το φορολογικό έτος 2017. Με το ως άνω δελτίο πληροφοριών κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) που αφορά την επιχείρηση πρατήριο υγρών καυσίμων βενζίνης και πετρελαίου με διεύθυνση Στις διαπιστωθείσες παραβάσεις για τη χρήση 2017, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής καταλογίστηκε στην επιχείρηση τα κάτωθι:

- Ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση: τετρακόσια είκοσι οκτώ (428) τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 1.117.510,61€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 3§1, 5§1, 8§1, 11§1 των ΕΛΠ- ν.4308/14.
- Εξέδωσε τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 3§1, 5§1, 8§1, 11§1 των ΕΛΠ- ν.4308/14.

Ειδικότερα, εκδόθηκαν από την επιχείρηση, εικονικά φορολογικά στοιχεία, με λήπτριες έντεκα (11) επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από την Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διαπιστώθηκαν παραβάσεις, περί λήψης στη χρήση 2017 είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης,, που λήφθηκαν για ανύπαρκτες

συναλλαγές, ως η εικονικότητα ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης 5 άρθρου 66 ν. 4987/2022, συνολικής καθαρής αξίας 27.783,86 € πλέον ΦΠΑ με συντελεστή 24 % συνολικού ποσού 6.668,14€.

Επιπλέον ως προς τη φορολογία εισοδήματος από τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις και του ορθού υπολογισμού των φόρων τελών και λοιπών επιβαρύνσεων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 5.270,83€.

Από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου συντάχθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 του ΚΦΔ προς την προσφεύγουσα η οποία ανταποκρίθηκε με υπόμνημα που έλαβε αρ. πρωτ. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που προβλήθηκαν με το ως άνω υπόμνημα δεν έγιναν δεκτοί από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και εν συνεχεία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και συντάχθηκαν οι από έκθεση εφαρμογής των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται:

- την αποδοχή στο σύνολό της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής
- την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας των προσβαλλόμενων πράξεων και της ορθότητας κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλήψεως της Διοικήσεως
- την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των προσβαλλόμενων πράξεων, ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως
- την επιστροφή και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
 - **Παράνομη, εσφαλμένη και αναπιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.** Τα εν λόγω τιμολόγια αφορούν αγορά πετρελαίου προς κάλυψη των αναγκών κινήσεως του Φ.Δ.Χ. οχήματος της και η εκδότρια εταιρεία αποτελούσε τον μοναδικό προμηθευτή πετρελαίου κίνησης της ίδιας. Η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε μέσω τραπεζής, είτε με τραπεζικές μεταφορές είτε με τραπεζικές επιταγές, όπως προκύπτει και από τα προσκομισθέντα παραστατικά. Η ίδια καλόπιστα συναλλάχθηκε με την εκδότρια εταιρεία και στην χειρότερη εκδοχή, οι επίμαχες συναλλαγές θα έπρεπε να κριθούν εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.»

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση της προσφεύγουσας σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. [...]

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' 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 (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή

πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, εν προκειμένω, με το με αρ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κορίνθου έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) που αφορά την επιχείρηση πρατήριο υγρών καυσίμων βενζίνης και πετρελαίου. Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών διαπιστώθηκαν για την εν λόγω ατομική επιχείρηση για την χρήση 2017, τα κάτωθι:

1. Ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση: τετρακόσια είκοσι οκτώ (428) τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 1.117.510,61 €, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.

2. Εξέδωσε τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.

3. Ανταποκρίθηκε μερικώς στη με αριθ. πρόσκληση ελέγχου προσκομίζοντας τα τηρηθέντα βιβλία και τα ληφθέντα στοιχεία μη προσκομίζοντας ωστόσο τα στοιχεία εσόδων καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των ΦΗΜ τους οποίους έκανε χρήση τις χρήσεις 2016 & 2017. Δεδομένης της μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων txt των εν χρήσει ΦΗΜ συνδεδεμένων με το σύστημα εισροών εκροών, ο έλεγχος δεν μπορεί να επαληθεύσει την εισαγωγή καυσίμων στο σύστημα εισροών εκροών τις ημερομηνίες στις οποίες λαμβάνονται τα τιμολόγια και δύναται να διενεργήσει έλεγχο κλειστής αποθήκης ώστε να διαπιστωθούν σχετικά πλεονάσματα ή ελλείμματα.

4. Πέραν της και του εικονικού προμηθευτή: δεν διαπιστώθηκε η προμήθεια καυσίμων από έτερη επιχείρηση πετρελαιοειδών. Για την χρήση 2017 διαπιστώθηκε συνάφεια των **λιανικών πωλήσεων** με τις πραγματικές αγορές της, καθώς οι αγορές ανήλθαν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων σε 2.298.025,17 €, ποσό το οποίο είναι συναφές με τις πωλήσεις ύψους 2.277.822,63 €.

5. Διαπιστώθηκε η δήλωση διενέργειας χονδρικών πωλήσεων μεγάλου ύψους αλλά δεν προσκομίστηκαν τα σχετικώς εκδοθέντα τιμολόγια ώστε να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση αυτών.

6. Δεδομένης της μη προσκόμισης των εκδοθέντων τιμολογίων, ο έλεγχος δεν γνωρίζει τα καύσιμα που τιμολογούνται και αν η εξαγωγή αυτών δικαιολογείται από το σύστημα εισροών εκροών της επιχείρησης καθόσον δεν προσκομίστηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των εν χρήσει ΦΗΜ οι οποίοι ήταν συνδεδεμένοι με το σύστημα εισροών εκροών. Επίσης ο έλεγχος δεν γνωρίζει αν τα αναφερόμενα τιμολόγια εκδόθηκαν σε αντικατάσταση μιας ή περισσότερων Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης.

7. Από τον έλεγχο των δεδομένων των τραπεζικών κινήσεων διαπιστώθηκε ότι τα συνολικά έσοδα βάσει βιβλίων συμπεριλαμβανομένου αναλογούντος ΦΠΑ ανήλθαν σε 4.382.373,97 € και οι ανακτηθείσες πιστώσεις χρήσεως 2017 οι οποίες δύναται να προέρχονται από εμπορική δραστηριότητα ανήλθαν σε 3.015.527,23 €, οι οποίες υπολείπονται των συνολικών εσόδων κατά το ποσό των 1.366.846,74 €, με την αναχθείσα καθαρή αξία των τιμολογίων μη εισπραχθέντων μέσω τραπεζής να ανέρχεται σε 1.102.295,76 € με τον αναλογούν ΦΠΑ να ανέρχεται σε 264.550,98 €. Ως εκ τούτου υφίσταται συνάφεια της καθαρής αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων μη εισπραχθέντων μέσω τραπεζής ύψους 1.102.295,76 € με την καθαρή αξία των εκδοθέντων εικονικών τιμολογίων ύψους 1.187.096,59 €.

Συνολικά η αλυσίδα της έκδοσης και λήψης των εικονικών τιμολογίων για την χρήση 2017 διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

A.A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΑΦΜ ΕΠΙΧΕΙΡ.	ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ	ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ	ΠΡΑΓΜ. ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΠΡΑΓΜ. ΑΓΟΡΕΣ
1.			1.084.030,15	0,00	0,00	0,00
2.			1.117.510,65	1.069.580,15	290.468,45	297.149,12
3.			1.187.096,59	1.117.510,61	2.277.822,63	2.298.025,17

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση με την επωνυμία είχε πραγματοποιήσει εικονικές αγορές καυσίμων ύψους 1.069.580,15€ από την επιχείρηση Η τελευταία όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν είχε διενεργήσει αγορές εσωτερικού,

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, εισαγωγές από τρίτες χώρες και δεν δήλωσε την απασχόληση προσωπικού.

Επειδή, ως αναφέρθηκε και ανωτέρω η επιχείρησηεξέδωσε τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, καθώς τα τετρακόσια είκοσι οκτώ (428) τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 1.117.510,61€ κρίθηκαν εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από τονήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε είκοσι πέντε (25) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 27.783,86 € πλέον ΦΠΑ συνολικού ποσού 6.668,14€, ήτοι συνολικής αξίας 34.452,00 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η ίδια καλόπιστα συναλλάχθηκε με την εκδότρια εταιρεία και ότι η εξόφληση των τιμολογίων έχει πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζής. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή παραστατικά μεταφοράς εμβασμάτων (Μεταφορά σε λογαριασμού τρίτου -) και τραπεζικές επιταγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα κάτωθι παραστατικά μεταφοράς εμβασμάτων της

Αριθμός εμβάσματος	Ποσό
.....	2.218,00
.....	3.338,00
.....	2.318,00
.....	2.258,00
.....	2.278,00
.....	1.159,00
.....	1.179,00
.....	3.537,00
Σύνολο	18.285,00

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή, προσκομίζει τις υπ' αριθ. επιταγές της τράπεζας, ποσού 5.675,00 € και 6.193,97 € αντίστοιχα, εκδόσεως της εταιρείας σε διαταγή της προσφεύγουσας, οι οποίες όπως ισχυρίζεται έχουν οπισθογραφηθεί από την ίδια προς τον εκδότη

Επειδή η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας απόσπασμα της κινήσεως του υπ' αριθμ. GR.....λογαριασμού της, από το οποίο προκύπτουν τόσο οι προαναφερόμενες τραπεζικές μεταφορές/εμβάσματα όσο και μεταφορές ποσού 4.352,03€, που διενήργησε προς εξόφληση του συνολικού ποσού των επίμαχων τιμολογίων ύψους 34.452,00€.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το απόσπασμα του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού. Επιπλέον, σε κάθε περίπτωση οι ως άνω επικαλούμενες πληρωμές (μεταφορές/εμβάσματα και

επιταγές) είναι ύψους 30.153,97€ και συνεπώς υπολείπονται της συνολικής αξίας των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον εν λόγω προμηθευτή.

Επειδή, όπως προκύπτει και από έλεγχο που διενεργήθηκε για την εκδότρια εταιρεία δεν υπάρχουν ουσιαστικά πληρωμές, μέσω εμβασμάτων από τους φερόμενους πελάτες του, για το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 1.187.096,59 € που κρίθηκαν από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, εικονικά ως προς τις αξίες κατά το σύνολο των συναλλαγών.

Επειδή, από τα επίμαχα τιμολόγια προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει προβεί αγορές καυσίμων με ποσότητες που υπερβαίνουν σε πολλές περιπτώσεις τα 1.000 λίτρα καυσίμου (μέχρι και 2.000 λίτρα σε μία προμήθεια), δίχως ωστόσο να διαθέτει έστω και μη νομότυπα, δεξαμενή καυσίμων για την αποθήκευση αυτών, ενώ το ΦΙΧ που διαθέτει δεν είναι δυνατόν να φέρει τόσο μεγάλο φορτίο καυσίμων. Επιπλέον, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. (αρ. πρωτ. εισερχ. της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου) έγγραφο της Δ/νσης Μεταφορών του ν. Κορινθίας δεν έχει εκδοθεί άδεια λειτουργίας ιδιωτικού πρατηρίου υγρών καυσίμων στο όνομα της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι διατηρούσε ιδιόκτητη δεξαμενή χωρητικότητας 1.000,00 λίτρων σε ιδιωτικό χώρο επιφυλασσόμενη να προσκομίσει στην Υπηρεσία μας τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα, από τα οποία προκύπτει η απόκτηση της προαναφερθείσας δεξαμενής.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά έγγραφα προκειμένου να αποδειχθεί ότι διατηρούσε δεξαμενή χωρητικότητας, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη προβεί σε αγορές καυσίμων (πετρέλαιο) στην χρήση 2017 από την επιχείρηση: συνολικής καθαρής αξίας 25.029,83 € πλέον ΦΠΑ συνολικής αξίας 6.007,18 €. Οι δαπάνες καυσίμων της μαζί με το αναλογούντα ΦΠΑ στο έτος 2017 από την επιχείρησηαντιστοιχούν σε ποσοστό 26,63 % των ακαθαρίστων εσόδων ποσού 116.565,04 €. Αν στις δαπάνες καυσίμων από την επιχείρησηπροστεθούν και οι κρινόμενες δαπάνες – καύσιμα από την επιχείρησηαυτές συνολικά αντιστοιχούν σε ποσοστό 56,18 % των ακαθαρίστων εσόδων στο έτος 2017, το οποίο δεν συνάδει με αντίστοιχες επιχειρήσεις μεταφοράς εμπορευμάτων. Επιπλέον, από την επισκόπηση των τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησηςπρος την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι κάθε φορά το ΦΔΧ της προσφεύγουσας με αρ. κυκλοφορίας προβαίνει σε προμήθεια καυσίμων που δεν υπερβαίνει σε λίτρα τα 800(λίτρα), σε αντίθεση με τις φερόμενες αγορές καυσίμων από την επιχείρησηπου υπερβαίνουν σε πολλές περιπτώσεις τα 1.000 λίτρα, (μέχρι και 2.000 λίτρα καυσίμων πετρέλαιο με μία προμήθεια).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ: «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 φόρου.»

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών από την προσφεύγουσα και επιπλέον δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων. **Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης έκθεση εφαρμογής των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014) και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της με αριθ. α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Φορολογικό έτος 2017

Α) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου:

Διαφορά φόρου	13.238,64 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	6.619,32 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	2.248,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.106,44€

Β) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου :

Διαφορά φόρου	6.668,14 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	3.334,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.002,22 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.