



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2-2-2024

Αριθμός απόφασης:314

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@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.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
 - δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητής Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 κοινωνίας αστικού δικαίου, με έδρα όπως νομίμως εκπροσωπείται,β) του κατοίκου, και γ) του, κατοίκου κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5 Την με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και την με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού

Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κορίνθου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινωνίας αστικού δικαίου β) του, και γ) του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 24.685,43€ πλέον προστίμου φόρου αρθ. 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 12.342,72€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **37.028,15€**.

-Με την με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 18.469,56€ πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 9.234,79€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **27.704,35€**.

Ιστορικό:

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ν.2859/00 (ΦΠΑ), του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), και ν.4987/2022 (ΚΦΔ), δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το από (ΕΛΚΕ ΑΤΤ.....) Δελτίο Πληροφοριών με συνημμένη την από Έκθεση μερικού ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση πρατήριο υγρών καυσίμων βενζίνης και πετρελαίου. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την ως άνω σχετική έκθεση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, διαπιστώθηκαν για τη χρήση 2017 σε βάρος της επιχείρησης, οι κάτωθι παραβάσεις:

- Ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση: με ΑΦΜ, 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€ πλέον ΦΠΑ 284.902.48€, ήτοι συνολικής αξίας 1.471.999,07€ 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 κοινωνία αστικού δικαίου.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προέκυψε ότι κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της είκοσι εννέα **(29) φορολογικά στοιχεία** **συνολικής καθαρής αξίας 64.597,55€ πλέον ΦΠΑ 15.502,53€, ήτοι συνολικής αξίας 80.100,08€** τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 1 παρ.2, 3 παρ.1, 5 παρ.1, 8 παρ. 1 και 11 παρ.1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) η οποία επισύρει τις κυρώσεις του αρθ. 66 παρ.5 του ν.4987/2022. Από τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκαν επιπλέον **δαπάνες συνολικής αξίας 20.524,61€** για τις οποίες ομοίως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκπτωσής τους σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρθ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) καθώς και διαφορές δαπανών κατά τη μεταφορά των δεδομένων των τηρούμενων βιβλίων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, ποσό δαπανών συνολικού ύψους **85.122,16€** που αντιστοιχεί στην αξία ύψους 64.597,55€ των ως άνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και στο ως άνω ποσό ύψους 20.524,61€ μη εκπιπτόμενων δαπανών. Αντίστοιχα, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 προς έκπτωση από τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές, τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους **64.597,55€** οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και το ποσό δαπανών ύψους **12.362,65€** για τις οποίες δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης κατά τις διατάξεις του αρθ. 32 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ) και τον αναλογούντα φόρο εισροών συνολικού ύψους **18.469,56€**.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών. Ο έλεγχος αφενός αιτιολογεί όλως ελλιπώς και ανεπαρκώς το πόρισμά του περί δήθεν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στηριζόμενος σε στοιχεία, τα οποία ουδόλως παρέχουν νόμιμο έρεισμα προς τούτο, και αφετέρου πλήρως αγνοεί την υπόσταση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλή πίστη τους ως λήπτες των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, η οποία, σε κάθε περίπτωση, λειτουργεί απαλλακτικά της οποιασδήποτε επιβολής κυρώσεων εις βάρος τους. Ειδικότερα:

- Τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, τα οποία έχουν εξοφληθεί στο σύνολο τους, αφορούν σε ποσότητα πετρελαίου, την οποία πράγματι προμηθεύτηκαν και κατανάλωσαν προς κάλυψη των αναγκών κινήσεως των Φ.Δ.Χ.
- Η εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε νομίμως με επιταγές τις οποίες μεταβίβασε προς την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. 30-38)
- Ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων ήταν υπαρκτός φορολογικά, καθώς του είχε νομίμως αποδοθεί Α.Φ.Μ. και είχε νομίμως προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ
- Ύπαρξη καλής πίστης κατά τη διεξαγωγή των επιδίκων συναλλαγών καθόσον ο αντισυμβαλλόμενος προμηθευτής, αποτελούσε νομίμως λειτουργούσα ατομική επιχείρηση.
- Όλες οι αναφορές του παρόντος ελέγχου περιορίζονται στη φερόμενη ως παραβατική φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, η οποία, ωστόσο,

ουδόλως επηρεάζει τον καθ' όλα νόμιμο τρόπο ασκήσεως της δραστηριότητάς τους. Άλλωστε, ούτε οι τυχόν διαπιστωθείσες από τη Φορολογική Αρχή φερόμενες παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, που διαπράχθηκαν από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, μπορούν, άνευ ετέρου, να στοιχειοθετήσουν τεκμήριο εικονικότητας της συναλλαγής.

- Ο έλεγχος αρκέστηκε σε απλή και αφοριστική αναφορά περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, χωρίς, ωστόσο, να προβεί στις ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις, στηριζόμενος στο όλως αυθαίρετο συμπέρασμα ότι προμηθεύονταν ποσότητες υγρών καυσίμων κινήσεως, για τις οποίες δεν είχαν τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους. Διατηρούν ιδιόκτητη δεξαμενή χωρητικότητας άνω των 1.000 λίτρων σε ιδιωτικό χώρο για την επιφυλάσσονται να προσκομίσουν τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα.
- Σε κάθε δε περίπτωση, οι επίμαχες συναλλαγές με τον προαναφερθέντα προμηθευτή δεν θα μπορούσαν να κριθούν παρά μόνον ως εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη λόγω της κατά τα ανωτέρω αποδεδειγμένης καλής πίστης, υπό την οποία λειτούργησαν στις εν λόγω συναλλαγές.
- Το σύνολο των ανωτέρω ισχύει, και για τις συναλλαγές με την εταιρεία με την επωνυμία με την οποία συνεργάζονταν το χρονικό διάστημα προ της 01^{ης}-04-2017. Η εξόφληση των τιμολογίων εκδόσεως της εν λόγω εταιρείας με την επωνυμίαπραγματοποιήθηκε με επιταγές, τις οποίες μεταβιβάσανε προς την εν λόγω εκδότη. (σχετ. 44-45). Κατά το χρονικό διάστημα 18.02.2017 – 31.03.2017, μοναδικός προμηθευτής καυσίμων κινήσεως ήταν ο ως άνω εκδότης των επίμαχων τιμολογίων.

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, με το **άρθρο 23 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, 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).

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την **με αρ. 1404/2015 Απόφαση του ΣτΕ :**

«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 επιχείρησής 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 με αρ. **1238/2018 Απόφαση του ΣτΕ**, 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 επιτηδεύματία 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 πραγματοποίησής 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή, στο **άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999** 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 22 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015** «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.32 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

«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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...]»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/2016** με θέμα :«Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» : .

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

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, εν προκειμένω, με το με αρ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Κορίνθου η από 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: με ΑΦΜ, 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 τηςκαι 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 επωνυμίαπρομηθεύτρια του) 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 επιχείρηση εξέδωσε τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, καθόσον 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, ενώ από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε αφενός η συνάφεια των λιανικών πωλήσεων με τις πραγματικές αγορές τηςκαι αφετέρου η συνάφεια της έκδοσης των ως άνω αναφερόμενων τιμολογίων με την αξία των ληφθέντων τιμολογίων από την επιχείρηση με ΑΦΜ καθαρής αξίας 1.117.510,61€. Ως εκ τούτου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο κρίθηκε ότι η επιχείρησηδεν ήταν σε συναλλακτική θέση να διενεργήσει τις αναφερόμενες πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 1. 187.096,59€. Σημειώνεται ότι η ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας σχετική ενδικοφανή προσφυγή η οποία εξετάστηκε στην ουσία της και απορρίφθηκε με την **υπ' αριθμ..... Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.**

Επειδή μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από τον ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία, σύμφωνα με την από σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου διαπιστώθηκε ότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της είκοσι εννέα (29) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 64.597,55 € πλέον ΦΠΑ συνολικού ποσού 15.502,53€, ήτοι συνολικής αξίας 80.100,08 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζονται ότι καλόπιστα συναλλάχθηκαν με την εκδότρια εταιρεία και ότι η εξόφληση των τιμολογίων έχει πραγματοποιηθεί με τραπεζικές επιταγές τις οποίες μεταβίβασαν με οπισθογράφηση προς τον Προς απόδειξη των προβαλλόμενων ισχυρισμών, προσκομίζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή την τηρούμενη καρτέλα πελάτη του εκδότη και προμηθευτή της προσφεύγουσας (ως σχετ. 38) καθώς και τραπεζικές επιταγές της Τράπεζας, με εκδότη την σε διαταγή της προσφεύγουσας ως κάτωθι (ως σχετ. 30-37):

Αριθμός επιταγής	Ημ/νία	Ποσό €
.....		6.654,00
.....		3.357,00

.....	.....	3.387.00
.....	.....	5.695,00
.....	.....	6.804,00
.....	.....	3.387,00
.....	.....	8.603,00
.....	.....	4.836,00
Σύνολο		42.723,00

Περαιτέρω επικαλείται ότι το χρονικό διάστημα 01.04.2017 - 31.12.2017 διενεργήθηκαν μεταφορές φορτίων καλύπτοντας χιλιομετρική απόσταση περίπου 170.955 χιλιομέτρων και για τις οποίες απαιτήθηκαν 63.500 λίτρα πετρελαίου κινήσεως ποσότητα την οποία προμηθεύτηκε από τον (ως σχετ. 39-41). Οι ποσότητες πετρελαίου καταναλώθηκαν προς κάλυψη των αναγκών κινήσεως των Φ.Δ.Χ. και η εξόφληση αυτών τραπεζικώς αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την από σχετική έκθεση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από σχετικής έκθεσης ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατά τη διενέργεια ελέγχου στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, έγινε άρση του τραπεζικού απορρήτου προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα εκδοθέντα εικονικά τιμολόγια εισπράχθηκαν μέσω τραπεζής από τον οποίο διαπιστώθηκε η 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€ (σχετ. σελ 26 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή περαιτέρω, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εξόφληση των κρινόμενων τιμολογίων με τις ανωτέρω τραπεζικές επιταγές αφενός δεν επιβεβαιώθηκε από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη και επίσης δεν αφορά και στην συνολική αξία των υπό κρίση τιμολογίων αφετέρου και σε κάθε περίπτωση από τα ευρήματα και στοιχεία του ελέγχου αποδεικνύεται το ανύπαρκτο των υπό κρίση συναλλαγών τόσο από τον έλεγχο στον εκδότη αυτών όσο και από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα η οποία έλαβε και καταχώρησε αυτά στα τηρούμενα βιβλία της και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ καθώς και του άρθρου 32 του ΦΠΑ.

Επειδή ειδικότερα, από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που κατασχέθηκαν (Βλ. «Πίνακας 1 σελ.29-31 έκθεσης» διαπιστώθηκε ότι στο σύνολο τους τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής -Τιμολόγια) εκδόθηκαν σε αντικατάσταση Αποδείξεων εσόδου οι οποίες εκδόθηκαν από τις Φ.Τ.Μ. με αριθμ. Μητρώου του εκδότη. Επί των φορολογικών στοιχείων αναγράφεται το είδος «πετρέλαιο κίνησης», ο αριθμός του μεταφορικού μέσου, οι ποσότητες καυσίμων και τόπος προορισμού των καυσίμων η έδρα της ελεγχόμενης οντότητας. Ενδεικτικά, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ως μέσο διακίνησης στο Δ.Α.ΤΙΜΟΛΟΠΟ να αναγράφεται το Ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας και στις λοιπές περιπτώσεις το φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του Η αποστολή με

αριθμό δεν δύναται να πραγματοποιηθεί με τοδιότι σύμφωνα με το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιώντο φορτηγό το βρισκόταν στην Πάτρα και με ώρα έναρξης 00:25 είχε δρομολόγιο Πάτρα- Κόρινθος άρα είναι αδύνατο στις 01:51 να ήταν ταυτόχρονα και στην Αθήνα.

Επιπλέον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι φερόμενες διακινήσεις - μεταφορές καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης) διενεργούνταν μεταμεσονύχτιες και πρωινές ώρες προς την έδρα της ελεγχόμενης οντότητας επί της οδού σε μισθωμένο τμήμα ακινήτου επιφάνειας 10 τ.μ. και χώρο στάθμευσης στον περιβάλλοντα χώρο του οικοπέδου επιφάνειας 100 τμ. Από την με αριθμ. απάντηση της Δ/νσης Μεταφορών & επικοινωνιών της Περιφερειακής Ενότητας Κορινθίας κατόπιν του με αριθμ. Πρωτ. εγγράφου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι ουδέποτε έχει εκδοθεί άδεια ίδρυσης και άδεια λειτουργίας Ιδιωτικού πρατηρίου υγρών καυσίμων για την προσφεύγουσα. Οι ποσότητες πετρελαίου κίνησης που μεταφέρεται- διακινείται κάθε φορά είναι μεταξύ 2.000lt-3,000lt, ποσότητες ωστόσο που απαιτούν δεξαμενές για την αποθήκευσή τους τις οποίες και δεν κατέχει η προσφεύγουσα.

Επειδή οι προσφεύγοντες, με την παρούσα επικαλούνται ότι διατηρούν ιδιόκτητη δεξαμενή χωρητικότητας άνω των 1.000 λίτρων σε ιδιωτικό χώρο για την επιφυλάσσονται να προσκομίσουν τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα.

Επειδή οι προσφεύγοντες και ενώ αμφισβητούν τα ανωτέρω πορίσματα του ελέγχου δεν προσκόμισαν ως έχοντες την υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, αποδεικτικά έγγραφα προκειμένου να αποδειχθεί ως άνω επικαλούμενος ισχυρισμός ήτοι ότι όντως διατηρούσαν δεξαμενή χωρητικότητας, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεδικτος.

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι στο χρονικό διάστημα 01.04.2017 — 31.12.2017 διενεργήθηκαν μεταφορές φορτίων καλύπτοντας χιλιομετρική απόσταση περίπου 170.955 χιλιομέτρων και για τις οποίες απαιτήθηκαν 63.500 λίτρα πετρελαίου κινήσεως ποσότητα την οποία προμηθεύτηκε από τον, τυγχάνει απορριπτέος καθότι αβάσιμος διότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και την σχετική Έκθεση απόψεων της φορολογικής αρχής (σελίδα 11-12) επί του ως άνω ισχυρισμού:

-Την ημερομηνία την οποία ξεκίνησε η συνεργασία με την εκδότρια η αποστολή με αριθμό ως αναφέρθηκε ανωτέρω δεν δύναται να πραγματοποιηθεί με τοδιότι σύμφωνα με το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιώντο φορτηγό το βρισκόταν στην Πάτρα και με ώρα έναρξης 00:25 είχε δρομολόγιο Πάτρα-Κόρινθος άρα είναι αδύνατο στις 01:51 να ήταν ταυτόχρονα και στην Αθήνα. Μεσολάβησε μεγάλο χρονικό διάστημα χωρίς η προσφεύγουσα να προμηθευτεί καύσιμα ενώ διενεργούσε δρομολόγια από

-Ενδεικτικά για τον μήνα Ιούνιο (.....) η προσφεύγουσα διενήργησε συνολικά και με τα δύο φορτηγά δρομολόγια καλύπτοντας χιλιομετρική απόσταση περίπου 4.045 χιλιομέτρων με μέση κατανάλωση όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται 0,37 lt/χιλιόμετρο πετρελαίου κίνησης. Η προσφεύγουσα σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του παρέλαβε **15.000 lt** από τα οποία καταναλώθηκαν βάσει των δρομολογίων περίπου 2.060lt οπότε για το απόθεμα πετρελαίου κίνησης περίπου **13.000lt** απαιτείται δεξαμενή για την αποθήκευσή του, την οποία και δεν κατέχει η προσφεύγουσα.

Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζεται η προμήθεια και η κατανάλωση του καυσίμου και το απόθεμα το οποίο διαπιστώνεται να έχει η προσφεύγουσα :

Προμήθεια πετρελαίου κίνησης	lt	Υπόλοιπό
20.06.2017	3.000,00	3.000,00
κατανάλωση βάσει δρομολογίων	570,17	2.429,83
22.06.2017	3.000,00	5.429,83
κατανάλωση βάσει δρομολογίων	131,72	5.298,11
24.06.2017	3.000,00	8.298,11
κατανάλωση βάσει δρομολογίων	482,48	7.815,63
18.06.2017	3.000,00	10.815,63
κατανάλωση βάσει δρομολογίων	312,65	10.502,98
30.06.2017	3.000,00	13.502,98

Επειδή αναφορικά με τις συναλλαγές με την εταιρεία με την επωνυμίακαι τα με αριθμ. εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται διότι η δαπάνη αφορά αγορά πετρελαίου κίνησης 6.000lt και 6.500 lt αντίστοιχα εκτός των εγκαταστάσεων του πρατηρίου με αποστολή από την Αθήνα στην έδρα της ελεγχόμενης επί της οδού Τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 8 ν.4308/2014 καθώς και των ΠΟΛ. 1003/2014, 1009/2012, 1161/2013, 1203/2012 (δεν αναγράφεται η απόδειξη εσόδου που αντικαταστάθηκε από το σύστημα εισροών - εκροών, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που έκανε την μεταφορά) επίσης ο έλεγχος δεν δύναται να συσχετίσει εάν οι ως άνω παραδόσεις αφορούν την προσφεύγουσα διότι δεν διαθέτει δεξαμενές κατάλληλες να αποθηκεύσουν την ποσότητα αυτή του καυσίμου. Για να αναγνωρισθεί η έκπτωση της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα θα πρέπει να πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και να αποδεικνύεται και να θεμελιώνεται η συναλλαγή με τα κατάλληλα και προβλεπόμενα δικαιολογητικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.4308/2014, στο άρθρο 22 περ. α και δ του ν. 4172/2013 και των άρθρων 16 και 32 του ΦΠΑ..

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών και συνεπώς θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων δεν μπορεί να τεθεί όταν αυτά αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ, στοιχειοθετεί πλήρως τις αποδιδόμενες παραβάσεις περί ανακρίβειας των δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψεως είκοσι εννέα (29) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένης και πλημμελούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και ενδικοφανούς προσφυγής της α) της κοινωνίας αστικού δικαίου β) του, και γ) του, και την **επικύρωση** της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση,

Φορολογικό έτος 2017

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

Διαφορά φόρου	24.685,43 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	12.342,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.028,15€

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

Διαφορά φόρου	18.469,56 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	9.234,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.704,35 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.